



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

Processo n° 10166.723070/2011-61
Recurso n° 111.111 Voluntário
Acórdão n° 2403-001.293 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente REAL EXPRESSO LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/06/2009

AIOP DEBCAD n° 37.316.459-9 (PATRONAL)

37.316.471-8 (SEGURADOS)

37.316.472-6 (TERCEIROS)

AIOA DEBCAD n. 37.316.460-2 (CFL 68)

37.316.468-8 (CFL 30)

37.316.469-6 (CFL34)

37.316.470-0 (CFL 35)

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO.

PEDIDO DE INCLUSÃO DOS CRÉDITO EM PARCELAMENTO.
 CONFISSÃO.

Autorizar incluir, de ofício, os créditos constituídos em parcelamento pré-existente à lavratura dos Autos de Infração, implica, de modo transversal, assumir as irregularidades apontadas.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas pela empresa e equiparadas as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Não comprovado o recolhimento indevido de contribuições, não se evidencia qualquer crédito em favor do contribuinte, sendo cabível a glosa das compensações efetuadas.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

É cabível a aplicação da multa isolada, com o percentual duplicado para 150%, quando o contribuinte, tenta usar, intencionalmente, créditos que não se referem a tributos administrados pela RFB, para compensação de seus débitos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente.

Ivacir Júlio de Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Jhonatas Ribeiro de Souza.

Relatório

A instância “ *ad quod* ” produziu o Relatório abaixo que, li, compulsei com os autos e tendo corroborado, transcrevi na íntegra com grifos de minha autoria:

“ Trata o presente processo dos seguintes autos de infração de obrigação principal:

– *AIOP DEBCAD 37.316.459-9, no valor de R\$ 18.016.302,62 (dezoito milhões dezesseis mil trezentos e dois reais e sessenta e dois centavos), 37.316.471-8, no valor de R\$12.132,64 (doze mil cento e trinta e dois reais e sessenta e quatro centavos), relativos às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, **parte patronal e parte dos segurados, respectivamente**; 37.316.472-6, no valor de R\$ 8.796,15 (oito mil setecentos e noventa e seis reais e quinze centavos), **relativos à contribuição devida aos Terceiros e Fundos.***

Fazem parte, também, do presente processo os Autos de Infração de obrigações acessórias:

– *AIOA DEBCAD n. 37.316.468-8 (CFL 30), **por deixar de preparar folhas de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Previdência Social, no valor de R\$ 1.523,57 (mil quinhentos e vinte três reais e cinquenta e sete centavos);***

– *AIOA n. 37.316.469-6 (CFL 34), no valor de R\$ 15.235,55 (quinze mil duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), **por não lançar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;***

– *AIOA n. 37.316.470-0 (CFL 35), no valor de R\$ 15.235,55 (quinze mil duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), **por não apresentar os documentos solicitados pela fiscalização;***

– *AIOA n. 37.316.460-2 (CFL 68), no valor de R\$ 472.306,70 (quatrocentos e setenta e dois mil trezentos e seis reais e setenta centavos), **por deixar de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP.***

*Segundo o Relatório Fiscal de fls. 38/53, o objeto do presente Auto de Infração são as contribuições previdenciárias patronais e dos segurados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados a serviço da empresa fiscalizada. Nesse contexto, também estão **inclusas as contribuições relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de***

incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT.

Ainda constituem parte do presente crédito previdenciário as contribuições sociais destinadas às Outras Entidades e Fundos (Terceiros) componentes do Fundo de Previdência e Assistência Social.

Também estão sendo lançadas as contribuições previdenciárias referentes à glosa de compensações de contribuições a cargo do sujeito passivo. As referidas compensações foram declaradas, pelo sujeito passivo, em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, o que resultou no não recolhimento, à Seguridade Social, da totalidade dos valores devidos nas competências compreendidas entre 07/2006 a 06/2009. Os valores glosados foram extraídos das GFIP (campo "Valor Compensado"), conforme consta do ANEXO 01 do conjunto de provas.

Ressalta que os autos supracitados englobam créditos previdenciários relativos a diferenças de salários lançados na contabilidade e a valores referentes a compensações indevidas.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

Dispõe o relatório fiscal que foram verificadas divergências de valores inerentes à rubrica salários e que, embora a empresa tenha sido intimada a apresentar as justificativas das referidas divergências, por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF 007/2011, reiterado pelo TIF 008/2011, esta declarou (ANEXO 06) não ter como justificá-las.

Desta forma, fez-se necessária a aferição indireta dos valores devidos pela empresa relativos a tais remunerações. Para efeito de aferição das contribuições dos segurados, foi aplicada a alíquota mínima de 8%, em conformidade com a legislação previdenciária. A empresa foi intimada, também, a apresentar, reiteradas vezes, conforme Termos de Intimação Fiscal - TIF, as justificativas e memórias de cálculo das compensações declaradas nas GFIP, bem como cópias de eventuais instrumentos jurídicos (decisão judicial, liminar, etc.) que autorizassem as referidas compensações. Em resposta, o contribuinte apresenta planilha, contendo valores supostamente compensados em GFIP e ***justifica que as compensações declaradas nas mesmas são créditos oriundos de uma Apólice de Obrigações de Reaparelhamento Econômico, número de série 018.664, de 1956.***

Entretanto, os títulos inerentes a Obrigações do Reaparelhamento Econômico estão prescritos, conforme já analisado no parecer n. 859 da PGFN, publicado no Diário Oficial da União, de 06 de julho de 1998, por força da Lei n. 4.069/62 e do Decreto-lei n. 263, de 28 de fevereiro de 1967. Este Decreto-lei estabeleceu um prazo de seis meses, divulgado em edital publicado pelo Banco Central do Brasil, para apresentação dos respectivos títulos, o que ocorreu em 05/07/1968. Vencido o prazo, os títulos, inclusive os juros, foram considerados prescritos, nos termos do artigo 3º do Decreto-lei

em questão. A matéria, inclusive, já foi tema de discussão no site do Tesouro Nacional.

Ante o exposto e, **considerando** que a empresa utilizou-se de **título prescrito** para justificar compensações de contribuições previdenciárias, a fiscalização se viu obrigada a **efetuar a glosa das mesmas.**

DA MULTA ISOLADA POR DECLARAÇÃO INDEVIDA DE COMPENSAÇÕES

Ficou constatado, também, que o contribuinte prestou informações falsas nas GFIP's. Desse modo, conforme previsto na Lei n. 8.212/1991, com a nova redação dada pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a pena prevista é a multa de **150% (cento e cinquenta por cento) do valor das contribuições que se informou ter compensado**, independentemente da exigência do próprio tributo, com os acréscimos moratórios, lançado a título de multa isolada, nos termos do § 10, do art. 89, da referida Lei, c/c art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (D.O.U., de 30 de dezembro de 1996).

O sujeito passivo, ao fazer inserir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, informação de compensação que, sabidamente, não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura, EM TESE, a conduta ilegal do mesmo. Desta forma, a postura do autuado amolda-se perfeitamente a situação prevista no art. 72 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964 (D.O.U. de 30 de novembro de 1964).

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 37.316.468-8 - AI CFL 30

No decorrer da ação fiscal ficou constatado que a empresa deixou de preparar folhas de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos no art. 32, inciso I, da Lei n. 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso I, § 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999, republicado no DOU em 12/5/1999 e alterações posteriores, uma vez que os valores constantes da contabilidade, a título de salários, não foram incluídos em folhas de pagamento, em sua totalidade. **Da Aplicação da Multa** Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa no valor de R\$ 1.523,57 (um mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos), em conformidade com os artigos 92 e 102, da Lei n.º 8.212/91; art. 283, inciso I, alínea "a", e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, cujo valor foi atualizado pela Portaria MPS/MF n.º 568, de 31/12/2010.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 37.316.469-6 - AI CFL

34

Verificou-se que o contribuinte em questão deixou de lançar, mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de contribuições sociais no período de 2007 a 2009, infringindo, assim, o disposto no art. 32, II da Lei nº 8.212, de 24.07.91, combinado com o art. 225, II, e parágrafos 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

*Ou seja, a empresa contabilizou na conta genérica "Salários", a remuneração referente às rubricas: **Aviso Prévio, Gratificações, Quinquênio, Salários, Prêmios, Adicional de periculosidade e Adicional de insalubridade.***

Da Aplicação da Multa

Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa no valor de R\$ 15.235,55 (quinze mil duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), em conformidade com os artigos 92 e 102, da Lei n.º 8.212/91, art. 283, inciso II, alínea "a", e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 37.316.470-0 - AI CFL 35

*O contribuinte deixou de prestar informações de interesse da fiscalização, uma vez que, intimado a prestar justificativas das divergências entre o total de salários lançados na contabilidade e o valor incluído na folha de pagamento, por meio do TIF n.007/2011, de 25/06/2011, não a apresentou, alegando não ter como justificar, infringindo, assim, o disposto no inc. III, do art. 32, da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e o art. 8º da Lei 10.666, de 08 de maio de 2003, combinados com o inc. III do art 225, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06 de maio de 1999, **Da Aplicação da Multa** Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa no valor de **R\$ 15.235,55 (quinze mil duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos)**, em conformidade com os artigos 92 e 102, da Lei n.º 8.212/91, art. 283, inciso II, alínea "a", e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 37.316.460-2 - AI CFL 68

Este auto de infração decorreu de descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e §5º da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei n. 9.528/97, combinado com o art. 225, inciso IV, §4º, do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, ao ficar constatado que o contribuinte utilizou, indevidamente, título prescrito para justificar compensações de contribuições previdenciárias, reduzindo, desta forma, os valores recolhidos à previdência social, bem como não informou valores lançados na contabilidade como salários.

Da Aplicação da Multa

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/06/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 21/06/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 29/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa no valor de **R\$ 472.306,70** (quatrocentos e setenta e dois mil trezentos e seis reais e setenta centavos), que equivale a cem por cento do valor devido, relativo à contribuição não declarada, limitada a um multiplicador sobre o valor mínimo, em função do número de segurados, nos termos do art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o art. 284, inciso II, e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

Esclarece o autuante que, em decorrência das alterações na Lei n.8.212/91, introduzidas pela Lei n. 11.941/09, foi aplicado o dispositivo mais benéfico ao contribuinte quanto à aplicação da multa pela não declaração em GFIP e não recolhimento das contribuições previdenciárias, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei n. 5.172, de 25/10/1966, o Código Tributário Nacional.

Assim, para as competências anteriores a 11/2008, comparando-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, verificou-se condição de penalidade menos severa ao Contribuinte, conforme Demonstrativo Comparação de Multas (fls. 360/361).

O Demonstrativo do cálculo da multa aplicada, bem como a comparação, em cada competência, do valor da multa mais favorável ao contribuinte, encontra-se no anexo 04 (fls. 104/109).

DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, a autuada apresentou a impugnação de fls. 174/224, anexando os documentos de fls. 262/263, que comprovam a capacidade postulatória do advogado que assina a impugnação, com as seguintes alegações, em síntese:

DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: DEBCAD 37.316.459-9, 37.316.471-8, 37.316.472-6

Alega a Impugnante que os autos de infração devem ser cancelados pela Administração Pública, tendo em vista a infringência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, dos princípios da reserva legal e da vedação da utilização de tributo com efeitos confiscatórios.

Que os autos de infração só são válidos quando contem todos os requisitos legais, ou seja:

- a) verificação da ocorrência do fato gerador;*
- b) determinação da matéria tributável; e*
- c) demonstração do cálculo do imposto devido.*

DAS DIFERENÇAS DE SALÁRIOS LANÇADOS NA CONTABILIDADE, E NÃO INCLUÍDOS EM FOLHAS DE PAGAMENTO.

Reconhece a Impugnante ser procedente o crédito lançado a título de diferença de salários, lançados na contabilidade; assim, aproveita a oportunidade para anexar aos autos as guias de recolhimento - GPS, relativamente ao período narrado no auto de infração, requerendo desde já, sejam estes valores declarados quitados.

DO PARCELAMENTO DA LEI 11.941/2009 – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PARTE DOS SEGURADOS

Dispõe que aderiu ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09, com a indicação de inclusão de todos os débitos existentes até novembro de 2008, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 3/2005.

Dessa forma, requer que os débitos constituídos pela presente autuação, que dizem respeito a períodos com vencimento anteriores a 30 de novembro de 2008, sejam inseridos no referido parcelamento. (tal requerimento, de modo transversal assume a irregularidade)

DA COMPENSAÇÃO

DA MULTA ISOLADA

Alega que a penalidade isolada, ora em discussão, tem por fundamento legal o § 10º, do art. 89, da Lei n.º 8.212/91, que prescreve, no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, a aplicação da multa isolada, aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (em dobro), tendo como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Desta forma, encontram-se os contribuintes em estado de insegurança, tendo em vista a edição da aludida lei, a qual visa penalizá-los pelo simples fato de buscarem seus direitos perante a Receita Federal, independentemente de haver configuração de má-fé.

Além do mais, a aplicação da norma em questão (§ 10º, do art. 89, da Lei n. 8.212/91) é completamente descabida e absolutamente inconstitucional, na medida em que estabelece punição ao contribuinte apenas por requerer, administrativamente, o cumprimento de um direito ou expectativa de direito de ter seus débitos compensados com créditos que possui. Seria uma limitação do direito de petição.

Com efeito, a previsão legal, cuja hipótese de incidência é a compensação indevida, atenta contra o direito de petição, agasalhado no art. 5º, inciso XXXIV, alínea "a", da CF/88, violando, conseqüente, o devido processo legal, manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo, no caso à Receita Federal;

*Que impor penalidade em decorrência do exercício de um direito que é garantido constitucionalmente representa uma mitigação desse mesmo direito e, via de consequência, um atentado contra a própria Constituição Federal, cuja posição no sistema jurídico pátrio é sobranceira. **A impugnante entende ser detentora de direitos creditórios, oriundos de Apólice de Obrigações de Reaparelhamento Econômico, número de série 018.664, série 1956, razão pela qual realizou, legitimamente, compensação declarada em GFIP.***

Por se tratar de crédito autorizado e próprio para compensações, não há que se falar em compensação indevida, sobretudo porque entende que tais créditos não estão prescritos e tais compensações têm por base legal o contido nas Leis n. 1.474, de 26 de novembro de 1951; Lei n.º 1.628, de 20 de junho de 1952; Lei n.º 2.973, de 26 de novembro de 1956; Decreto n.º 1.647, de 26 de setembro de 1995 e Lei n. 9.430/96, art. 74.

Conclui, assim, que a multa ora guerreada não pode subsistir, devendo, por isso mesmo, ser cancelada.

Que o próprio conceito, literal, da palavra "multa" significa "pena pecuniária". Pena, por sua vez, significa "castigo, punição, punição imposta pelo estado ao delinquente contraventor"; evidente, pois, o entendimento segundo o qual não se pode dissociar a multa da punição, que, por sua vez, pressupõe a ocorrência de ato ilícito ou infracional.

*Com base nessa assertiva pergunta: configura-se como ilícito ou infracional o ato **do contribuinte peticionar** perante a Administração Fazendária, **bem como declarar tais compensações em GFIP, requerendo ressarcimentos** e/ou declarações de compensações relativamente aos seus direitos creditórios?*

A resposta para a pergunta supra é que não. Portanto, as multas isoladas/qualificadas resultam em uma punição ao exercício regular de direito do contribuinte, o que, por óbvio, não pode ser caracterizada como ato ilícito ou infracional a ensejar punição.

*Conclui, assim, que **a multa, prevista no parágrafo 1º do art. 89, da Lei 8.212/91 é ilegal e inconstitucional**, por se tratar de sanção política, que limita de forma desproporcional, o exercício regular dos direitos dos contribuintes que buscam o ressarcimento e compensação de seus créditos perante a Fazenda Pública, tendo em vista que, de forma desproporcional, viola o direito de petição do contribuinte.*

DA FRAUDE - MULTA QUALIFICADA

Aduz ser legítima possuidora de uma Apólice de Obrigações de Re-aparelhamento Econômico, número de série 018.664, série 1956, e que realizou compensação de débitos relativos às contribuições previdenciárias com os créditos relativos a essa apólice, no período de janeiro de 2006 até o ano calendário de 2009.

Que não concorda com a capitulação legal da conduta a ele atribuída (art. 72 da Lei n. 4.502/64), feita de forma genérica pela fiscalização, apenas apontando que a Impetrante realizou "compensação indevida" de valores e que tal aplicação somente seria possível se ficasse comprovada a intenção de fraudar, prejudicar ou retardar o lançamento do tributo, o que sequer foi comprovado pelo Fiscal atuante, pois, na própria fundamentação, apregoa: EM TESE, a conduta ilegal do mesmo.

Ou seja, dispõe que a fiscalização não lhe imputou qualquer fato concreto e direto que justificasse a aplicação da multa isolada, qualificada no patamar de 150%, tendo em vista que as condutas praticadas por ela consubstanciadas na efetivação de compensação de créditos tributários com títulos financeiros, bem como a realização de compensações sem que houvesse decisão judicial transitada em julgado para autorizar tal procedimento, não configuram qualquer ilícito que pudesse ser classificado como dolo ou fraude, não se justificando, portanto, a aplicação da referida multa sobre o valor dos créditos tributários que pretendeu compensar.

Que não há qualquer fraude em buscar a compensação entre devedor e credor, quando ambos são ao mesmo tempo, devedores e credores uns dos outros, principalmente quando esta compensação é feita de forma transparente, devidamente declarada em GFIP e sem qualquer espécie de malícia por parte do contribuinte.

Que, para a conformação do "intuito de fraude" em quaisquer das disposições legais previstas no CTN (art. 71, 72 e 73), essencial é que deva ser demonstrada. E isto, com a devida vênia, não se verificou no caso concreto. Cita jurisprudência nesse sentido.

Um crédito tributário constituído e que é oferecido à compensação não pode estar sujeito a uma omissão dolosa para impedir a ocorrência do fato gerador que, ressalte-se, já ocorreu, tampouco para excluir ou modificar suas características, uma vez que, estando o crédito tributário pronto a ser compensado, já está constituído, declarado e, com isso, não há que se falar em manobras para reduzir o montante a pagar.

Além disso, ausente qualquer tipo de comprovação pelo agente fiscal, quando da autuação, de que a impugnante agiu com ação (ou omissão) dolosa, tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou para excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante de tributo a pagar.

Que, apenas em situações excepcionais poderá ocorrer o enquadramento da compensação não declarada, na hipótese de multa de 150%; mas, para isso, deve existir o enquadramento perfeito da situação de fato às disposições trazidas pelos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, com a efetiva comprovação de que o sujeito passivo da relação jurídico tributária agiu com o intuito fraudulento.

Além disso, se a conduta dolosa do agente deve estar ligada diretamente ao fato gerador, no intuito de impedir ou retardar o

conhecimento do Fisco sobre este, tal dispositivo sequer pode ser aplicado ao caso da impugnante, pois na compensação o fato gerador já ocorreu, isto é, trata-se de uma conduta já realizada, pretérita, de forma que o crédito tributário (obrigação principal) já estava perfeitamente constituído quando da realização do procedimento de compensação, de modo que totalmente inaplicável ao caso da Impetrante o disposto no artigo 71 da Lei 4.502/64.

Assim como dispõe o artigo 71, o artigo 72 também direciona a conduta do agente ao fato gerador e, para o caso da impugnante, mais uma vez inaplicável referido dispositivo, pois não se pode enquadrar tal hipótese numa situação em que a obrigação tributária já está perfeitamente constituída.

Se o procedimento de compensação é o encontro de contas entre créditos e débitos, certamente que o crédito há de estar perfeitamente constituído para que a compensação possa ser efetuada.

Logo, também não poderia o agente fiscal enquadrar a conduta da impugnante no artigo 72 para a atribuição da multa no patamar de 150%, e, se assim fosse permitido, não logrou êxito em fazê-lo, eis que ausente qualquer comprovação para este enquadramento.

Portanto, a conduta fraudulenta deve ser efetivamente comprovada e suportada por um conjunto probatório que a torne indubitável.

DA IMPRESCRITIBILIDADE DAS APÓLICES

Dispõe que a imprescritibilidade das Apólices estava estabelecida pelas diversas Leis e Decretos que regulamentavam a emissão e resgate dos Títulos da Dívida Pública e que estabeleceram contrato bilateral entre as partes. Tais leis tinham um caráter especial que estabelecia a imprescritibilidade dos títulos, para que os mesmos gozassem de credibilidade e respeitabilidade, necessários para que o prestador se dispusesse a entregar o seu capital ao devedor.

Faz um histórico das Leis, desde o império romano até os dias de hoje, argumentando que a Lei geral estabelece que a dívida pública prescreva num lapso temporal, visando a normatizar as incertezas, que poderiam advir se as mesmas nunca prescrevessem.

Que, uma das características do empréstimo público é a sua longevidade, chegando mesmo à perpetuidade; sua diluição no tempo é uma das justificativas para que o encargo seja menos oneroso que a tributação, pois, pesa menos ao contribuinte e permite a realização de obras públicas sem o ônus da exigência fiscal em um ou mais exercícios para custeá-la. Assim, como qualquer devedor, o Estado tem de honrar a obrigação livre e juridicamente assumida, porque mais que um dever jurídico, também seria do seu próprio interesse.

Que o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada fazem parte do corpus constitucional da nação, que os declara intangíveis mesmo por lei. As obrigações derivadas de ato jurídico perfeito são inalteráveis por vias legislativas, tanto mais quando o legislador é o próprio devedor. E mais ainda, não estando vencido o prazo, não corre a prescrição, sob pena de infringir o artigo 170 do Código Civil, que dispõe que não ocorre a prescrição quando pendente condição suspensiva ou quando não está vencido o prazo.

Assim, é indiscutível que as apólices da Dívida Pública Federal, emitidas com prazos não vencidos e com base nas Leis e Decretos citados, continuam com a natureza de títulos creditícios exigíveis, que, como tais, devem ser satisfeitos, não só porque são válidos, mas também para que seja preservado o Crédito Público.

Ademais, o inciso XXII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, dispõe que é garantido o direito de propriedade. Nenhuma lei pode privar alguém de sua propriedade sem o devido processo legal e muito menos uma prescrição.

A obrigação do portador das apólices da dívida pública de pagar os seus impostos e não receber seus créditos, representados nas apólices, fere os princípios de Legalidade e da Moralidade Administrativa e, também, a respeitabilidade do Estado.

Reconhecida a validade dos títulos, o portador tem o direito de receber o

seu crédito. Com efeito, se o título da dívida pública foi emitido pela União, Estados ou Municípios, o possuidor do título, evidentemente, pretenderá fazer o acerto de contas com o próprio devedor. Denota-se, com isso, que tanto a lei civil quanto a lei tributária são unânimes em reconhecer a compensação como um encontro de contas entre devedor e o credor. É o que dispõe o art. 1.009 do Código Civil.

Assim, devemos buscar na lei ou nos regulamentos da fazenda uma autorização para a compensação com a União, Estados ou Municípios.

Com efeito, o artigo 156 do CTN, posterior ao Código Civil, prevê que uma das formas de extinção do crédito tributário é a compensação.

A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, altera dispositivos do CTN quando prevê, no Artigo 170-A, a vedação da compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial.

O crédito da impugnante, representado pelas Apólices da Dívida Pública, é um crédito financeiro, pois foi dinheiro emprestado a União e tem que ser pago em dinheiro.

Neste caso, a compensação seria amplamente admitida, conforme parecer de Maria Helena Diniz, na pagina 305 do seu

livro: *Curso de Direito Civil Brasileiro - Teoria Geral das Obrigações*, 2º volume, 14ª edição, São Paulo, Saraiva, 2000.

Além disso, o Artigo 170 do CTN dispõe que se compensam créditos tributários, ou seja, o débito do contribuinte, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo: o contribuinte contra a Fazenda Pública. Como vemos, os créditos do contribuinte podem ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos, não estabelecendo que esses créditos sejam tributários, pois não existe crédito tributário vincendo.

Se isso não bastasse, o artigo 7º, § 1º do Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, permite à Secretaria da Receita Federal que, antes de proceder à restituição ou ressarcimento de tributos, verificando a existência de débito em nome do contribuinte, promover a devida compensação em favor da Receita Federal;

Dessa forma, deve ser considerado que, de acordo com o princípio da isonomia, consagrado pelo artigo 5º, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil, se a Secretaria da Receita Federal pode se servir do instituto da compensação, o mesmo deve ser concedido ao contribuinte, quando este é credor dos cofres públicos;

Acrescenta que a impossibilidade de compensar, atribuída apenas ao contribuinte, fere o princípio da moralidade administrativa, posto que o portador de uma apólice da dívida pública deve pagar os tributos que incidem sobre suas atividades; todavia, o poder público não lhe paga o que é devido.

Ressalta, ainda, que a compensação de tributos, com os Títulos da Dívida Pública é perfeitamente possível, já que está claro o que se trata de Restituição ou Ressarcimento.

IRRETROATIVIDADE DO ART. 26 DA LEI 11.941/2009 (acrescentou § 10 ao art. 89 da Lei 8.212/91)

A regra geral, é que a lei tributária deve reger o futuro, sem se estender a fatos ou circunstâncias ocorridas anteriormente ao início de sua entrada em vigor. A Constituição Federal estabelece como norma geral que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. O Código Tributário Nacional, por seu turno, em seu art. 144, esclarece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada; entretanto, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado.

Assim, também por esse motivo, a irretroatividade do § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/91 a fatos geradores anteriores à sua vigência, a multa aplicada deve ser anulada.

DA ACEITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO

Alega que realizou a compensação ora glosada desde o mês de janeiro de 2006, portanto houve a aceitação da compensação de janeiro de 2006 a junho de 2006, razão pela qual deve ser mantida para todo o período posterior: 07/2006 a 06/2009.

DA MULTA CONFISCATÓRIA. Obrigações Acessórias DEBCAD:

37.316.460-2, 37.316.468-8, 37.316.469-6, 37.316.470-0

Dispõe que a Constituição Federal veda, em seu artigo 150, inciso IV, a utilização de tributo que tenha efeito confiscatório. Seu artigo 5º, inciso LIV, dispõe que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens, sem o devido processo legal.

A questão, diante disso, consiste em determinar os parâmetros que permitam fixar um teto às multas, tanto moratórias quanto de lançamento de ofício.

O critério há de ser o da razoabilidade. Nesse sentido, deixará de ser razoável a multa capaz de conduzir o contribuinte a uma situação de indevida perda patrimonial. A razoabilidade da multa estará intimamente ligada à própria proporcionalidade que deve haver entre os fatos que lhe deram causa, e os efeitos alcançados pelo contribuinte. Se a própria multa inviabiliza o pagamento da obrigação principal pelo contribuinte, ou porque o leve a um estado próximo da insolvência ou de penúria, ou porque seja de difícil satisfação, quando antes devam ser satisfeitas obrigações inerentes à sua subsistência, à subsistência de sua família, ou à subsistência de seus empregados, tudo isso estará a apontar para tal multa um efeito expropriatório, confiscatório. Não se pode desconsiderar a capacidade contributiva do sujeito passivo. Será "um due process of law."

Não faz sentido, também, aplicar multa de lançamento de ofício no percentual máximo nos casos em que a atuação do contribuinte se enquadre juridicamente em outra classe menos severa de punição. Cita doutrina e jurisprudência.

A sanção tributária, como qualquer outra sanção, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, tão somente estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração, não podendo nunca ser utilizado como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

À vista dessa realidade, não é qualquer atraso no pagamento dos tributos, ou suposta alegação de débito deste, que deve legitimar a previsão de multa exacerbada, no patamar de 75% quando a inflação anual gira em torno de 4,4%! Nem mesmo a sonegação de determinado tributo, fato este tentado incidir pela fiscalização, mas não subsumido à espécie, justificaria a aplicação de uma multa que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio, desproporcional à hipotética infração alegada.

Não é o principal que acompanha o acessório, senão o contrário... Se assim não o for, seguir-se-á o caráter confiscatório da multa ou penalidade pecuniária.

Afirma que a impugnante sempre atendeu aos termos de intimação, se não apresentando de imediato os documentos exigidos, sempre dirigiu-se à fiscalização solicitando prorrogação de prazo. Ademais, nenhum prejuízo pode ser imputado ao fisco, porquanto à fiscalização iniciou-se em 23/02/2011 e foi encerrada em 14 de julho de 2011 (data da lavratura do Auto de Infração).

Desse modo, é ilegal a majoração em 50% da multa de ofício aplicada e, ainda, também é ilegal a própria multa de 75%, aplicada no auto de infração em lide, por ter caráter confiscatório e, portanto, malferir o disposto no inciso IV, do artigo 150, da Lei Maior.

DA ILEGALIDADE DA SELIC

Alega ser a Taxa SELIC calculada diariamente pelo Banco Central – BACEN, a partir das negociações dos títulos públicos e das variações de seus valores de mercado, se revestindo da característica de juro remuneratório e não moratório, e, como tal, sua aplicação como encargo tributário da União, malferir o disposto no parágrafo 1º, do artigo 161, do Código Tributário Nacional e o § 3º, do artigo 192, da Constituição da República.

É encargo semelhante a TR ou TRD (Taxa Referencial Diária), utilizada pela União como juro moratório, e, posteriormente, expurgada do nosso ordenamento jurídico por decisões reiteradas do Poder Judiciário.

Trata-se, pois, não somente de inconstitucionalidade manifesta, como também de quebra de hierarquia das leis, vez que a Lei ordinária n. 9.065/1995 não poderia ter alterado o Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n. 5.172/66, porém com status de lei complementar, a teor da Emenda Constitucional nº 01.

Mostra-se indubitosa a necessidade de excluir da verba juros de mora a incidência da Taxa SELIC, por afronta à Constituição Federal e ao princípio da hierarquia das normas legais, tudo por uma questão de economia processual.

Requer, ao final, que a presente autuação, efetivada com o escopo de constituir o crédito tributário correspondente à contribuição previdenciária (principal e multa), seja considerada totalmente improcedente, em função das razões apresentadas e em razão de os fatos geradores subsumirem na hipótese da Lei 11.941/2009; isto é, fatos geradores com vencimento anteriores a 30/11/2008; DA PARTE DOS SEGURADOS, devem ser incluídos de ofício pela autoridade lançadora. Requer, ainda, a juntada das respectivas guias GPS, relativamente às diferenças de salários lançados na contabilidade, e não incluídos em folhas de pagamento.

É o Relatório.”

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.322, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Brasília - DF - DRJ/BSB, em 22 de novembro de 2011, exarou o Acórdão nº 03-46.028, mantendo precedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 355, onde reiterou em parte as alegações que fizera em instancia “*ad quod*”

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza.

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 409, o recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente reiterou preliminar de nulidade requerendo o cancelamento das autuações alegando não estarem presentes os requisitos legais previstos no art. 142 do CTN, ou seja: a verificação da ocorrência do fato gerador; a determinação da matéria tributável.

Entretanto, da análise dos elementos constantes do Auto de Infração verificou-se que a mesma, de modo transversal, assumiu as irregularidades que refuta na medida em que requereu que os créditos fossem constituídos fossem incluídos em parcelamento anterior à ação fiscal. Isto será melhor detalhada na discussão do mérito.

As informações necessárias ao entendimento das autuações foram fornecidas ao contribuinte:

- Fatos geradores;
- Bases de cálculo (cujos valores estão discriminados nos anexos) ; e
- Alíquotas (demonstradas nos anexos).

Aduz que tendo a Recorrente se manifestado na forma da Impugnação e Recurso Voluntário interpostos, onde guerreou os motivos dos Autos de Infração em comento, demonstra que entendeu perfeitamente a matéria imputada.

Desse modo, descabe dar provimento às alegações sobre cancelamento das autuações.

DO MÉRITO

DOS PEDIDOS

A recorrente requer, ao final, que :

“ a presente autuação, efetivada com o escopo de constituir o crédito tributário correspondente à contribuição previdenciária (principal e multa), seja considerada totalmente improcedente, em função das razões apresentadas e em razão de os fatos geradores subsumirem na hipótese da Lei 11.941/2009; isto é, fatos geradores com vencimento anteriores a 30/11/2008, DA

PARTE DOS SEGURADOS, *devem ser incluídos de ofício pela autoridade lançadora.* ”

É de relevo retornar às fls. 179, momento em que, em sede de impugnação, a então impugnante ao destacar À PARTE DOS SEGURADOS deixou claro que queria se referir às autuações como um todo, confirmando sua intenção às fls. 181 citando os “ débitos relativos ao período fiscalizado ”.

Aduz que às fls. 403, em Recurso Voluntário a Recorrente reiterou, na íntegra, o solicitado em instância “ad quod”.

Considerando que as autuações compreenderam o período 01/06/2006 a 31/06/2009, na hipótese de que seja possível viabilizar a extemporânea proposta de incluir os créditos em parcelamento preexistente da Recorrente incluiriam competências até 11/2008.

Ao afirmar que a proposta é extemporânea, tomo por base as Instruções para o Contribuinte - IPC de fls. 36, em 18/07/2011, quando da notificação do recebimento dos autos em comento. Naquele documento restam informados os procedimentos cabíveis, incluindo eventual parcelamento. Complementando aquelas instruções, cumpre informar que para levar a efeito tal intenção, isto deve ser formalmente solicitado concomitante à desistência da impugnação e Recurso interpostos.

Se levado à termo tal procedimento, restariam para ser enfrentadas as alegações sobre as competências 01/12/2008 a 31/06/2009.

Não há dúvidas que no período remanescente os fatos geradores dos créditos constituídos são de mesma natureza jurídica dos solicitados para inclusão para parcelamento. Logo se aqueles eram passíveis da incidência tributária, os remanescentes também o são.

Chegando à este ponto, é relevante destacar que as solicitações para que : “ **os débitos constituídos pela presente autuação, que dizem respeito a períodos com vencimento anteriores a 30 de novembro de 2008, sejam inseridos no referido parcelamento existente** ” a **Recorrente, de modo transversal, assumiu e confessou** a irregularidade sendo despidendo enfrentar as demais alegações que refutam a lavratura dos autos em comento. Entretanto, apenas por apego ao debate, para consolidar a improcedência das alegações passo a demonstrar as razões de não lhes conceder provimento :

DAS COMPENSAÇÕES

A empresa alega ser legítima possuidora de uma Apólice de Obrigações de Re-aparelhamento Econômico, número de série 018.664, série 1956, e que realizou compensação de débitos relativos às contribuições previdenciárias com os créditos relativos a essa apólice, no período de janeiro de 2006 até o ano calendário de 2009.

Em referência a alegação supra, convém destacar que somente poderia ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido na forma do comando do § 2º do artigo 89, da Lei 8.212, de 1991, na redação da época do período do crédito lançado, *verbis*:

“ Art. 89. **Somente** poderá ser restituída **ou compensada** contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, **na hipótese de pagamento ou**

recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 1995).

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas a, b e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 1995).

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

(...)

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição;
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.”

Adiante se verificará que o título adotado pela Recorrente para compensar as obrigações estava prescrito. Desse modo, como demonstrado anteriormente, ainda que restasse válido como direito creditício, este não poderia ser utilizado para compensar contribuições sócias.

DA PRESCRITIBILIDADE DO TÍTULO

Entende a empresa que “ Reconhecida a validade dos títulos, o portador tem o direito de receber o seu crédito. Com efeito, se o título da dívida pública foi emitido pela União, Estados ou Municípios, o possuidor do título, evidentemente, pretenderá fazer o acerto de contas com o próprio devedor. ”

Entretanto, A VALIDADE do título jamais foi comprovada, ao contrário, conforme ficou bem explicitado no relatório fiscal, e , ressalte-se, não diretamente combatido nas peças de impugnação e de Recurso, os títulos inerentes a Obrigações do Re-aparelhamento Econômico **estão prescritos** e já foram analisados no Parecer n. 859 da PGFN, publicado no Diário Oficial da União, de 06 de julho de 1998, por força da Lei n. 4.069/62 e do Decreto-lei nº 263, de 28 de fevereiro de 1967.

Este Decreto-lei estabeleceu um prazo de seis meses, divulgado em edital publicado pelo Banco Central do Brasil, para apresentação dos respectivos títulos, o que ocorreu em 05/07/1968. Vencido o prazo, os títulos, inclusive os juros, foram considerados prescritos, nos termos do artigo 3º do Decreto-lei em questão, *verbis*:

“ Art. 3º Será de seis meses, contados da data do início da execução efetiva dos respectivos serviços - a ser divulgada em edital publicado pelo Banco Central da República do Brasil - o

prazo de apresentação dos títulos para resgate, findo o qual será a dívida, inclusive juros, considerada prescrita. ”

Mais tarde , em 30 de dezembro de 1968, o Decreto-Lei n 396, no artigo 1 alterou o prazo para 12 meses , verbis:

“Art. 1º Fica alterado para doze meses o prazo estabelecido no artigo 3 do Decreto-Lei n 263, de 28 de fevereiro de 1967, para apresentação dos títulos especificados em seu artigo 1º.”

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

No presente Recurso, **não foram expressamente contestadas as autuações referentes às obrigações acessórias.** Neste sentido, é lícito observar o disposto no artigo 17 do Decreto 70.235/72 , *verbis* :

“ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) “

DAS MULTAS

Quanto á aplicação das multas estas foram parcialmente relevadas em instância “ ad quod” na forma do princípio da retroatividade benigna.

Às fls.14 e seguintes, nos DD – Discriminativos de Débitos – a multa isolada de 150%, foi lançado a partir da competência 12/2008. O procedimento foi adotado em razão das declarações entregues a partir de 04/12/2008, considerando o fato gerador da infração na data da entrega da GFIP, já na vigência da MP 449/2008 e/ou da Lei nº 11.941/2009.

Assim, foi aplicada a multa no valor de R\$ 472.306,70 (quatrocentos e setenta e dois mil trezentos e seis reais e setenta centavos), que equivale a cem por cento do valor devido, relativo à contribuição não declarada, limitada a um multiplicador sobre o valor mínimo, em função do número de segurados, nos termos do art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o art. 284, inciso II, e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Esclarece o autuante que, em decorrência das alterações na Lei n.8.212/91, introduzidas pela Lei n. 11.941/09, foi aplicado o dispositivo mais benéfico ao contribuinte quanto à aplicação da multa pela não declaração em GFIP e não recolhimento das contribuições previdenciárias, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei n. 5.172, de 25/10/1966, o Código Tributário Nacional.

Desse modo, para **as competências anteriores a 11/2008,** comparando-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, teria sido verificado condição de penalidade menos severa ao Contribuinte, conforme Demonstrativo Comparação de Multas (fls. 360/361).

O Demonstrativo do cálculo da multa aplicada, bem como a comparação, em cada competência, do valor da multa mais favorável ao contribuinte, encontra-se no anexo 04 (fls. 104/109).

DA TAXA SELIC

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, com a edição da Súmula nº 4, pacificou que :

“ A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

CONCLUSÃO

Conheço do Recurso para , NO MÉRITO , negar-lhe provimento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza – Conselheiro