

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

Processo nº 10166.729014/2011-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.058 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente DISBRAVE SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 30/09/2011

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS OBJETO DE CESSÃO. MANTIDA NATUREZA DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE USO NOS PROCEDIMENTOS DE COMPENSAÇÃO.

Os créditos referentes a obrigações tributárias oriundas de fatos geradores praticados por sujeito distinto daquele que os adquiriu por meio de cessão, por continuarem sendo de terceiros, não podem ser utilizados nos procedimentos de compensação tributária. A cessão de crédito, nos termos do Código Civil, não descaracteriza o crédito como sendo de terceiros para fins de compensação. Deve haver identidade subjetiva entre o contribuinte que deu causa ao fato gerador originário da obrigação tributária e aquele que pleiteia a compensação junto ao Fisco.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996 veda expressamente a utilização de créditos de terceiros.

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 da penalidade disposto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi acompanhou pelas conclusões. NOME DO PRESIDENTE - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 51.012.137-3**, lavrado em 20/12/2011, em face de DISBRAVE SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA., no valor de R\$ 368.755,35 (trezentos e sessenta e oito mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e trinta e cinco centavos), referente à glosa de compensação indevida realizada pela autuada, bem como à multa isolada aplicada em virtude de falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte, no período de 01/08/2010 a 30/09/2011.

Segundo o relatório fiscal, a glosa de compensação refere-se a informações prestadas em GFIP pela autuada, que alegou ser possuidora de crédito financeiro proveniente de terceiros obtido através de escritura pública de cessão de crédito, na qual a INVESTPLAN AGROINDUSTRIAL, IMPORTÇÃO E EXPORTAÇÕES S/A – CNPJ nº 02.843.245/0001-06, figura como detentora de direitos creditórios junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, na condição de sucessora processual, cedendo, em parte, os direitos creditórios em comento à DISBRAVE SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA., ora Recorrente.

Intimada a apresentar esclarecimentos, a autuada limitou-se a apresentar a escritura supramencionada datada de 27/01/2011.

Diante do exposto, a fiscalização considerou que a autuada informou em GFIP créditos sob os quais sabidamente não tinha direito objetivando a redução do valor devido à seguridade social e sobre o valor indevidamente compensado aplicou multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento), estipulando como mês de ocorrência da infração a data do envio da GFIP.

Por fim, o relatório fiscal anuncia que foi formalizada Representação Fiscal para fins penais, encaminhada à autoridade competente, em face da verificação de que a autuada incorreu na prática do crime contra a ordem tributária tipificado no artigo 1º, incisos I e II da Lei 8.137/1990.

Apresentada impugnação pela empresa, o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 30/09/2011

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DE TERCEIROS. GLOSA.

A compensação é uma prerrogativa deferida ao contribuinte, no entanto, este deve observar os procedimentos fixados pela Administração Tributária a fim de fazer valer o seu direito.

A cessão de crédito celebrada entre as empresas é negócio jurídico válido somente entre as partes, sendo vedada a compensação da contribuição devida com crédito tributário adquirido de terceiros, através da cessão de direitos creditórios.

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

Na hipótese de compensação indevida, presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL

Sempre que o Auditor Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá realizar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

em síntese que:

Irresignada, a Empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando,

a) Não há que falar em créditos de terceiros compondo a relação obrigacional tributária, haja vista que os créditos utilizados pela autuada para as compensações efetuadas no período de 08/2010 a 09/2011 foram regularmente adquiridos, através da escritura de cessão de crédito registrada publicamente em cartório e anexada ao processo.

b) Adquiriu os créditos utilizados para a compensação confiando na retidão dos fornecedores e na legalidade da autorização judicial que teria permitido a negociação dos direitos creditícios, tendo agido com boa-fé, ou seja, sem qualquer intenção dolosa de fraudar o fisco. Logo, tendo a aquisição dos créditos ter sido feita com base na boa-fé, autorizada estaria a compensação destes créditos;

c) Quanto à aplicação da multa referente a dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, aduz que o cálculo apresentado pelo fisco estaria incorreto vez que não observou o art. 32-A da Lei 8.212/1981 que alterou a forma de cálculo das multas pelas incorreções ou omissões em GFIP, devendo ser aplicada multa sobre o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas e não sobre o número de funcionários.

d) Diante da comprovação de que não houve apropriação indébita dos créditos, a autuada não teria prestado ou inserido informação de crédito para compensação que sabia não ter direito e consequentemente, deve ser revogada a Representação Fiscal para Fins Penais, posto que não houve a prática pela autuada da conduta prevista no art. 337-A do Código Penal.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da impossibilidade de utilização de créditos de terceiros nos procedimentos de compensação tributária

Em seu Recurso, pugna a Recorrente pelo reconhecimento do procedimento de compensação de créditos tributários por ela realizado, em virtude de não haver, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, quaisquer créditos de terceiros compondo as relações jurídico-tributárias discutidas no presente processo, posto que os créditos utilizados pela autuada para as compensações efetuadas no período de 08/2010 a 09/2011 foram regularmente adquiridos, através da escritura de cessão de crédito registrada publicamente em cartório e devidamente apresentada.

Aduziu ainda que a aquisição dos créditos foi efetivada de boa-fé, haja vista que a autuada na legalidade da autorização judicial que teria permitido a negociação dos direitos creditícios. Operando a compensação com base no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, que autoriza ao contribuinte que efetue, independentemente de autorização fiscal, a compensação de créditos tributários de mesma natureza.

Ocorre que não há razões para reforma, neste ponto, da decisão recorrida, uma vez que a Recorrente pretendeu compensar contribuições devidas à Seguridade Social com contribuições pagas indevidamente não por ela, mas por outro contribuinte, sendo restrito a este, apenas, o direito potestativo de compensação dos valores pagos ao Fisco de forma equivocada.

É que a compensação, uma das modalidades extintivas crédito tributário, pressupõe a existência de créditos e débitos entre as mesmas pessoas, no sentido de que apenas aqueles que deram causa ao fato jurídico embrionário formador da relação jurídica obrigacional é que podem, por serem, ao mesmo tempo, credores e devedores uns dos outros, dar causa à extinção das obrigações entre eles existentes nos limites até onde se compensarem.

Destarte, ao contrário do que parece sugerir a Recorrente, a cessão de crédito e os procedimentos de registro em cartório por ela efetuados não tem o condão de afastar a natureza “de terceiro” dos créditos oferecidos em compensação, em virtude de ser tal característica inerente ao crédito adquirido, **uma vez que o fato jurídico que a ele deu causa não foi praticado pela Recorrente, mas sim, por um terceiro.**

Tal preceito, inclusive, pode ser verificado na redação do artigo 123 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 123: Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Dessa forma, se o sujeito passivo da obrigação tributária, em sentido amplo, pode ser definido como o praticante do fato jurídico tributário (SOUSA, 1975, pp. 92/3) ou ainda como alguém relacionado com o fato gerador da obrigação tributária (AMARO, 2006), resta claro que a cessão de crédito não modifica a identidade do sujeito passivo que, originariamente, deu causa ao fato gerador da obrigação tributária ao qual o crédito se refere.

Destarte, os créditos referentes a obrigações tributárias oriundas de fatos geradores praticados por sujeito distinto daquele que os adquiriu por meio de cessão, por continuarem sendo de terceiros, não podem ser utilizados nos procedimentos de compensação tributária, sendo este, inclusive, o entendimento pacífico dos Tribunais Pátrios, conforme se depreende das ementas dos julgados abaixo colacionadas:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O instituto da compensação tributária está previsto no art. 170 do CTN. Essa compensação pressupõe créditos e débitos entre as mesmas pessoas, nos termos do que preceitua o artigo 368 do Código Civil. 2. Com a edição da Lei nº 11.051/04, que modificou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, passou a ser expressa a proibição, em seu § 12, de qualquer hipótese de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros. 3. Remessa necessária e apelação providas.

TRF2, AMS 64017, Rel.: Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão Julgador: QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Julgado em: 09/08/201, DJe: 22/08/2011)
(Grifo meu)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 74 DA LEI nº 9.430/96. 1- Não há previsão legal autorizando a utilização de créditos de terceiros para quitação de débitos da apelante. Pelo contrário, a teor do art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.637/2002, há expressa menção que os créditos apurados perante a Secretaria da Receita Federal poderão ser utilizados na compensação de débitos

próprios, e não de terceiros. 2- 2- A atual redação do art. 74 da Lei 9.430/96 veda expressamente a utilização de créditos de terceiros, considerando como não apresentada a declaração de compensação em que os créditos sejam de terceiros (art. 74, § 12, II, "a", na redação dada pela Lei 11.051/2004). 3- No caso, a manifestação de inconformidade foi apresentada em fevereiro de 2008, quando já se encontravam em vigor as limitações impostas pela Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 11.051/2004, razão pela qual essas limitações merecem ser aplicadas à situação dos autos. 4- Mesmo que as alterações promovidas pela Lei nº 11.051/2004 à Lei nº 9.430/96 fossem consideradas não aplicadas à hipótese dos autos, em razão de ter entrado em vigor após as declarações de compensação apresentadas pela apelante, ainda assim a compensação com créditos de terceiros é considerada não permitida, uma vez que a legislação em vigor à época das aludidas declarações só permitia a compensação de créditos do contribuinte com seus próprios débitos. 5- Apelação improvida.

(TRF2, AC 437363, Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão Julgador: QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Julgado em: 26/04/2011, DJe: 05/05/2011) (Grifo meu)

*TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 74, §§ 12 E 13 DA LEI N.º 9.430/96. LEI N.º 11.051/2004. APLICABILIDADE IMEDIATA. 1. Não obstante o artigo 170 do CTN disponha que a lei pode nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, nos termos do §§ 12 e 13, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, **somente é admitido, para fins de compensação, o aproveitamento de créditos advindos de tributos pagos indevidamente pelo próprio pretendente.** 2. A Lei n.º 11.051/2004, que introduziu os §§ 12 e 13 ao artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, é lei de caráter meramente procedimental e, portanto, goza de aplicação imediata. 3. Apelação improvida.*

(TRF 2, AMS 67191, Rel.: Desembargadora Federal SALETE MACCALOZ, Órgão Julgador: Terceira Turma Especializada, Julgado em: 19/10/2010, DJe: 04/11/2010) (Grifo Meu).

*TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIROS. CESSÃO DE CRÉDITOS SEM A PARTICIPAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. NEGÓCIO JURÍDICO ENTRE PARTICULARES. 1. **O § 12, II, a do artigo 74 da Lei n. 9.430 de 1996, veda expressamente a utilização de créditos de terceiro para fins de compensação.** 2. **O art. 123 do CTN nega validade aos negócios jurídicos entre particulares para produzir efeitos sobre os fenômenos da responsabilidade pelo pagamento de tributos.** 3. A Lei n. 10637, de 2002, por seu art. 49, somente permite a compensação de débitos próprios do sujeito passivo com créditos seus. 4. Não há lei autorizando a compensação tributária com crédito de terceiros. Há, portanto, de se homenagear o princípio da legalidade. 5. No REsp 803.629, a Primeira Turma assentou que a cessão de direitos de créditos tributários só tem validade para fins tributários quando do negócio jurídico participa a Fazenda Pública. Precedente: REsp 653553/MG, Rel. Denise Arruda. 6. Recurso da Fazenda Nacional provido para denegar a segurança, impedindo-se, conseqüentemente, a compensação tributária com créditos de terceiros.*

(STJ, RESP 962096, Rel.: Ministro JOSÉ DELGADO, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Julgado em: 04/10/2007, DJe: 29/10/2007) (Grifo meu)

Diante de tão claros precedentes, não há que se admitir a utilização de créditos oriundos de terceiros nos procedimentos de compensação tributária, uma vez que nestes é apenas admitido o uso de créditos cujos fatos geradores foram originariamente praticados pelo mesmo contribuinte que pleiteia a compensação, o que não é o caso dos autos.

Ora, sabe-se que a compensação tributária é modalidade extintiva do crédito tributário e está regulada pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 170: A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Todavia, conforme já esclarecido acima, para que seja possível a compensação é necessário que haja uma identidade subjetiva entre o contribuinte que deu causa ao fato gerador originário da obrigação tributária e aquele que pleiteia a compensação junto ao Fisco.

Para regular este procedimento, inicialmente foi editada a Lei nº 8.393/91, a qual autorizava, o contribuinte a compensar os tributos e contribuições de mesma espécie pagos de forma indevida ou a maior, conforme se depreende do artigo 66 do referido dispositivo legal:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes

Posteriormente foi editada a Lei nº 9.430/96, modificada pela Lei 10.837/2002, que disciplinou, no âmbito tributário, o procedimento de compensação, conforme a sistemática verificada nos seus artigos 73 e 74, abaixo em destaque:

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será abatido à conta do tributo ou da contribuição a que se refere;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

§1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§2º. A compensação declarada à Secretaria da receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§3º. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I- o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§4º. Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para efeitos previstos neste artigo.

§5º. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Depreende-se, dos mencionados dispositivos legais, que a compensação tributária pressupõe a utilização de créditos do próprio contribuinte para a quitação de seus débitos junto à Receita Federal, não havendo qualquer menção, em virtude das razões acima discutidas, acerca da possibilidade de compensação com créditos de terceiros.

E sendo a compensação dependente de autorização legal, nos termos do art. 170 do CTN, carece ao contribuinte o direito de utilizar créditos adquiridos de terceiros se não há dispositivo legal neste sentido.

Além do mais, conforme a alínea “a”, do inciso II, do §12, do artigo 74 da Lei 9430/96, é **expressamente vedada** a utilização de créditos de terceiros nos procedimentos de compensação tributária, sendo consideradas, inclusive, como não apresentadas as declarações de compensação em que os créditos sejam de terceiros, em virtude de ser necessária a apuração da liquidez e certeza pelo agente arrecadador. *In verbis*:

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

Este Conselho, em diversas oportunidades, posicionou-se neste sentido:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004 PREVIDENCIÁRIO - COMPENSAÇÃO - CRÉDITO DE TERCEIROS - PRECATÓRIOS - PREVISÃO LEGAL - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – VINCULAÇÃO. Não há previsão legal para a realização de compensação com créditos adquiridos de terceiros. Pelo Princípio da Estrita Legalidade a administração pública só pode agir de acordo com o que a lei determina. Recurso Voluntário Negado. (Processo 35242.000498/2004-84, RV 242627, SCA INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA, Sessão em 06/08/2008, Rel. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Assim, não há qualquer regularidade no procedimento de compensação de créditos realizado pela Recorrente, razão pela qual deve ser mantida a decisão alvo do presente Recurso Voluntário, sendo procedente, neste ponto, o lançamento pelo Fisco realizado.

Da Multa Isolada aplicada

Urge ser examinada a perfeita subsunção da conduta praticada pelo Recorrente ao tipo infracional que lhe fora imputado pela fiscalização.

Relata o auditor fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, ad litteris et verbis:

“Verifica-se, portanto que a conclusão da Fiscalização, de que “ao inserir em GFIP informação de compensação a que não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e, conseqüentemente, os recolhimentos de suas obrigações tributárias para com a Seguridade Social, o que configura, em tese, conduta ilegal do mesmo”, é perfeitamente válida pois a compensação foi realizada sem qualquer amparo legal.

Da análise dos autos e por todo o exposto nos tópicos anteriores, considero suficientemente caracterizada a falsidade nas declarações apresentadas pela impugnante, no que se refere às compensações indevidas efetuadas em questão, razão pela qual deve ser mantida a multa isolada de 150% sobre o total do débito indevidamente compensado.”

Diante da conduta acima descrita, concluiu a autoridade fiscal que as ações perpetradas pelo Contribuinte se subsumiam, com perfeito ajuste, no tipo infracional descrito no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que pela sua relevância para o deslinde da causa o transcrevemos a seguir, procedendo então à lavratura do Auto de Infração correspondente.

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

- I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)
- II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, surgem alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “*falsidade da declaração*” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da *falsidade da declaração*, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“*na hipótese de compensação indevida*”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“*quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não se rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa toada, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por *falsidade de declaração*?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa *falsidade de declaração*?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de *falsidade*?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo “*falsidade de declaração*”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o *codex* tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de *falsidade de declaração*, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpre salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Crime culposo (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespaga penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, *verbatim*:

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 34/66)

(...)

§2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

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 imposto 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.

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado *dolo específico*, consubstanciado num especial fim de agir, *in casu*, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A tal conclusão também se converge, ao se apreciar, pelo crivo da proporcionalidade, a dualidade de imputações fixadas nos parágrafos 9º e 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91: Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a intenção de fraudar a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do suso mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Tratando-se, por outro viés, de tentativa de fraude mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, visando dolosamente a reduzir tributo, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Nestes casos, assentado que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, deve o agente fiscal se certificar de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, de molde a se evitar, ao máximo, a imputação de penalidade indevida.

Não por outra razão, a hipótese típica em debate exige do agente fiscal, além da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), a comprovação da falsidade da declaração.

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as compensações indevidas nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social, conduzindo tais casos à hipótese genérica e abstrata assentada no §9º do citado art. 89 da Lei nº 8.212/91, que prevê, tão somente, a incidência de juros e multa moratória sobre o montante indevidamente compensado.

Corroborando o entendimento acima externado as disposições inscritas na Seção V - DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, do Capítulo V da IN RFB nº 900/2008, cujo art. 45 prevê que o sujeito passivo deve recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos, mesmo na hipótese de a compensação considerada como indevida ser decorrente de informação incorreta em GFIP.

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por LIEGE LACROIX T HOMASI

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Art. 46. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Da conjugação dos termos alinhados nos artigos 45 e 46 extrai-se que a mera constatação de informação incorreta em GFIP da qual decorra compensação indevida de contribuições previdenciárias não implica, automaticamente, a imputação da multa isolada prevista no art. 46 da mesma Instrução Normativa em foco, eis que tal increpação depende da efetiva comprovação da falsidade da declaração.

Deflui daí o reconhecimento do próprio Poder Executivo de que a simples informação incorreta na GFIP da qual decorra compensação indevida não importa *de per se* em falsidade da declaração, sendo necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência e vontade de fraudar a lei visando a reduzir o montante de tributo devido.

Daí a necessidade de se instruir o processo com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir o dolo da conduta infracional.

Avulta, de todo o exposto, que a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado, de maneira inequívoca, o comportamento ardiloso e intencional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, conforme remissão expressa do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude, nos termos acima comentados, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior envergadura, com o propósito não somente de punir o infrator pela conduta perpetrada, extrapolando o evento do mero inadimplemento, como, também, de reprimir e desestimular comportamentos futuros de idêntico jaez.

Olhando com os olhos de ver, o fato agravado na hipótese do §10 do dispositivo legal em realce não é a mera compensação indevida, mas, sim, a ação dolosa e consciente de falsear a forma ou o conteúdo da declaração de compensação visando a iludir o Fisco Federal quanto à efetiva ocorrência dos fatos geradores. Daí a necessidade de efetiva comprovação, pela Fiscalização, da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O relatório fiscal explicita de forma clara porque a compensação efetuada não foi aceita, demonstrando que o Recorrente inseriu nas GFIP's créditos referentes a obrigações tributárias oriundas de fatos geradores praticados por terceiro, adquiridos por meio de cessão, que não poderiam ser utilizados nos procedimentos de compensação tributária.

Ao efetivar o processamento de compensações a que sabidamente não poderia ter efetuado, posto que os créditos derivaram de fatos geradores praticados por terceiros e a legislação que trata da compensação é expressa ao dizer que somente serão compensados valores recolhidos indevidamente ou a maior pelo mesmo contribuinte, o contribuinte inseriu dados falsos, em uma conduta artilosa, em GFIP e sujeitou – se ao agravamento da multa por tal fato.

Destarte, concluo acertado o agravamento da multa, conforme disposto no artigo 89, parágrafo 10, da Lei n.º 8.212/91.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para NEGAR-LHE TOTAL PROVIMENTO e manter o crédito fiscal constante no DEBCAD de nº **51.012.137-3**.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator