



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

Processo n° 10435.722838/2012-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.084 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MUNICÍPIO DE JATOBÁ - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2009 a 30/04/2011

**GLOSA DE COMPENSAÇÕES INDEVIDAS DE CONTRIBUIÇÕES
SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A AGENTES POLÍTICOS.**

A compensação de contribuições sobre remuneração pagas a agentes políticos, declarada inconstitucional, por decisão do expressa do Supremo Tribunal Federal - STF no Recurso só é possível quando foram realmente recolhidas. Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

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.

Recurso Voluntário Negado

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.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

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 de Auto de Infração lavrado em face do Município de Jatobá, sendo o **DEBCAD de nº 51.026.518-9**, consolidado em 03/12/2012, por Descumprimento de Obrigação Principal, no valor de R\$ 1.709.427,75 (um milhão, setecentos e nove mil, quatrocentos e vinte e sete reais e setenta e cinco centavos), referente à glosa de compensação indevida realizada pelo ente ora Recorrente utilizando de supostos créditos derivados de recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre subsídios recebidos por agentes políticos, no período de 01/08/2010 a 29/02/2012; e o **DEBCAD nº 51.026.517-0**, no valor de R\$ 1.787.372,82 (um milhão, setecentos e oitenta e sete mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e dois centavos), referente à multa isolada, aplicada em face da falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte.

Segundo o relatório fiscal, ao tratar sobre o **DEBCAD de nº 51.026.518-9**, a glosa de compensação refere-se a informações prestadas em GFIP pelo ente ora Recorrente, que alegou ser possuidor de crédito financeiro proveniente de recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre subsídios recebidos por agentes políticos, bem como, de contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre 1/3 de férias e auxílio doença, entretanto, embora devidamente intimada para apresentação dos documentos originadores dos créditos utilizados para compensação, não apresentou quaisquer documentos comprobatórios. Ressalte-se ainda que, também segundo o relatório fiscal, não foram detectados nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil – RFB o registro de qualquer recolhimento vinculado aos agentes políticos entre o período de 02/1998 a 09/2004.

Ademais, diante da ausência de comprovação, pelo ente Recorrente, da origem dos créditos, o Fisco considerou que a Municipalidade inseriu em GFIP informações sabidamente falsas, posto que os supostos créditos apontados derivaram de fato inexistente, aplicando multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sob o valor devido, emitindo para tanto o **DEBCAD nº 51.026.517-0**.

Cientificado da autuação, o Município apresentou impugnação, porém o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/12/2009 a 01/04/2011*

*DIREITO PREVIDENCIÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS. EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO.
INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SENADO FEDERAL. RESOLUÇÃO.*

COMPENSAÇÕES. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO. INCABÍVEL. REQUISITOS. CONDITIO SINE QUA NON.

Diante da declaração de inconstitucionalidade da norma que enquadrou os exercentes de mandato eletivo, não vinculado a regime próprio de previdência social, como segurados do RGPS, na condição de empregado, abre-se, para todos, a oportunidade de restituição ou compensação dos valores pagos de contribuições previdenciárias sob a égide da norma inconstitucional, já que referida norma teve sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal. No entanto, o exercício do direito à compensação depende de uma condição básica: a comprovação do efetivo pagamento. Neste território não é suficiente apenas a presunção de que supostamente os pagamentos foram incluídos em parcelamento e pagos mediante retenção do FPM, é preciso ir além das alegações, que essas sejam acompanhadas de provas. Também não é cabível selecionar qual parte da norma deve ser observada. A obediência aos requisitos para o exercício da compensação, expressos em normas infralegais, presumidamente constitucionais, é conditio sine qua non para seu êxito.

Ademais a alternância de gestores municipais, saudável em um Estado Democrático de Direito, não pode ser justificativa para eventual descumprimento de normas de direito material e processual, tampouco para lastrear possíveis desconroles sobre documentos fiscais e previdenciários e consequentemente não apresentação de provas por ocasião da impugnação

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. ÓRGÃO PÚBLICO. EMPRESA. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS ILÍQUIDOS E INCERTOS. MULTA ISOLADA.

No território do custeio do Regime Geral de Previdência Social os órgãos públicos não são tratados sob a ótica do poder de império do ente federado em que é parte, mas sim como empresa, conforme claramente estabelecido pelo art. 15 da Lei 8.212/91. Através desse paradigma legal, ou seja, da forma como a legislação previdenciária qualifica juridicamente os órgãos públicos, não se verifica nenhum obstáculo à confecção de lançamento de multa isolada, com percentual dobrado, desde a situação fática do sujeito passivo se subsuma a hipótese de incidência descrita nas normas. Ainda mais quando o impugnante não cumpre os requisitos claramente estabelecidos em normas e compensa,

reiteradamente, créditos ilíquidos e incertos, com base apenas em suposições ou em decisões judiciais das quais não é parte, sem efeito erga omnes, que vinculasse à fazenda pública, no que diz respeito ao auxílio doença e 1/3 de férias, caracterizando assim uma opção consciente, dada a estrutura jurídica do município, em retardar o recolhimento de contribuições previdenciárias ao inserir créditos incertos, não ancorados na legislação tributária ou previdenciária e tampouco em prova do efetivo pagamento.

JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITAÇÃO.

O julgador administrativo não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a constitucionalidade ou não de leis que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. Pelo contrário, a opção do sistema jurídico pátrio foi pela unicidade da jurisdição, portanto, é vedado ao julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de inconstitucionalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Improcedente

Irresignado, o Município interpôs Recurso Voluntário tempestivo, requerendo, em síntese que:

- a) seja cancelado o lançamento contido no **DEBCAD nº 51.026.518-9** pelo reconhecido do direito líquido e certo do Município de efetuar as compensações de créditos obtidos com o recolhimento de contribuições incidentes sobre os subsídios dos agentes políticos em virtude da desnecessidade de apresentação de comprovantes de recolhimento de contribuições cuja forma de lançamento seja por homologação;
- b) seja cancelado o lançamento contido no **DEBAD nº 51.026.517-0**, referente à penalidade de multa, dada a impossibilidade de aplicação recíproca de multas entre pessoas jurídicas de direito público em virtude da inexistência de poder de polícia entre os órgãos públicos da Administração Direta.
- e) subsidiariamente, caso não sejam cancelados os lançamentos contidos nos Autos de Infração supramencionados, seja reconhecido que a multa aplicada tem natureza confiscatória, o que vai de encontro a preceitos constitucionais, limitando para o percentual de 30% (trinta por cento).

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 Glosa de Compensação das contribuições previdenciárias incidentes sobre subsídios dos exercentes de mandato eletivo, declaradas inconstitucionais, mas não comprovadamente recolhidas pela Municipalidade.

Primeiramente, esclarece-se que o direito à compensação de contribuições previdenciárias incidentes sobre subsídios de agentes políticos é legal e deriva da Resolução nº 26/2005 do Senado Federal que suspendeu a eficácia da alínea “h”, introduzida no inciso I do artigo 12 da Lei 8.212/1991 pelo §1º do artigo 13 da Lei 9.506/1997, em decorrência da

declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717/PR.

Desta maneira, não se discorrerá em delongas sobre as alegações recursais pertinentes a demonstração de legalidade do direito creditório discutido no presente.

Inegavelmente a questão central do caso em tela concentra-se na (in)existência de comprovação da certeza e liquidez dos créditos utilizados pelo Município para a operação das compensações declaradas em GFIP no período de apuração do lançamento ora contestado.

É cediço que a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário está prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional e que o mesmo diploma legal, prevê, em seus artigos 170 e 170A, as regras gerais sobre a matéria deixando as regras específicas para tratamento especial através de lei ordinária. Transcreve-se abaixo os artigos do CTN que tratam da compensação:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II a compensação;”

“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.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

“Art. 170A.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.” (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170, do Código Tributário Nacional – CTN estatui que 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 líquidos e certos com débitos tributários, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em obediência ao disposto pelo CTN, no âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei n.º 8.383/91, onde o artigo 66 estatui que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma,

anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte pode efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. E o parágrafo único do referido artigo traz que a compensação só pode ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

LEI Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, 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 período subsequente. (com Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.199)

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (grifei)

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

No que tange às contribuições sociais, o Plano de Custeio da Seguridade Social, Lei n. 8.212/91, art. 89, abaixo transcrito, traz comando no sentido de que somente serão compensados os valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de contribuição para a Seguridade Social.

“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 20.11.1995)

Esclarecendo ainda mais, o §2º, do artigo 89, acima citado complementa o *caput* dispondo que somente pode 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 artigo 11 da Lei n.º 8.212/91, ou seja, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 22, I, II e III da Lei n.º 8.212/91; as contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o artigo 24 da Lei n.º 8.212/91 e as contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição, conforme artigo 20 da Lei n.º 8.212/91:

LEI Nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I receitas da União;

II receitas das contribuições sociais;

III receitas de outras fontes.

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;

Portanto, é de se ver que as disposições inscritas no §2º, do artigo. 89 combinadas com as do §único do artigo 11, ambos da Lei nº 8.212/91, excluem da compensação toda e qualquer espécie de crédito da empresa em face da fazenda pública que não sejam aquelas decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos artigos 20, 22, I, II e III e 24, todos da Lei n.º 8.212/91.

Diante do exposto, vê-se que o direito à compensação surge logo após o pagamento indevido de contribuição destinada à Seguridade Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora. Contudo, o seu exercício não se mostra incondicionado, em virtude da necessidade do preenchimento de todos os requisitos legalmente impostos e, antes de tudo, da efetiva existência dos créditos tributários que se pretende compensar.

Para o caso em comento, verifica-se que, com a suspensão da execução da alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/1991 pela Resolução nº 26/2005, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade proferida *incidenter tantum* pelo Supremo Tribunal Federal, através da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, os entes federativos que realizaram o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo creditaram-se nos valores pagos à Previdência Social com base no dispositivo declarado inconstitucional.

A fim de regular a “devolução” dos valores arrecadados pela Previdência Social com base na alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, a Secretaria da Receita Previdenciária publicou no Diário Oficial da União a Instrução Normativa SRP nº 15/2006 que estatuiu todas as regras especiais a serem observadas pelo ente político para que possa proceder com eventual compensação utilizando-se dos créditos:

Instrução Normativa SRP nº 15/2006

Art. 1º Dispor sobre a devolução de valores arrecadados pela Previdência Social com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 1997, bem como sobre procedimentos relativos aos créditos constituídos com base no referido dispositivo.

[...]

CAPÍTULO III

COMPENSAÇÃO

Art. 6º É facultado ao ente federativo, observado o disposto no art. 3º, compensar os valores pagos à Previdência Social com base no dispositivo referido no art. 1º, observadas as seguintes condições:

I - a compensação deverá ser precedida de retificação das GFIP, para excluir destas todos os exercentes de mandato eletivo informados, bem como, a remuneração proporcional ao período de 1º a 18 na competência setembro de 2004 relativa aos referidos exercentes;

II - deverá ser realizada com contribuições sociais arrecadadas pela SRP para a Previdência Social;

III - o ente federativo deverá estar em situação regular, considerando todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio, em relação a débitos objeto de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, cuja exigibilidade não esteja suspensa, de Lançamento de Débito Confessado - LDC, de Lançamento de Débito Confessado em GFIP - LDCG e de Débito Confessado em GFIP - DCG;

II - deverá ser realizada com contribuições previdenciárias declaradas em GFIP;

III - o ente federativo deverá estar em situação regular, considerando todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição;

IV - o ente federativo deverá estar em dia com parcelas relativas a acordos de parcelamento de contribuições objeto dos lançamentos de que trata o inciso III, considerados todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio;

V - somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição;

VI - a compensação somente poderá ser realizada em recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes àqueles a que se referem os valores pagos com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 1997; e

VII - ente federativo deverá estar em dia com as contribuições sociais declaradas em GFIP.

§ 1º O ente federativo poderá efetuar a compensação dos valores descontados do exercente de mandato eletivo e efetivamente recolhidos, desde que:

I - seja precedida de declaração do exercente de mandato eletivo de que está ciente que esse período não será computado no seu tempo de contribuição para efeito da concessão de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, conforme modelo constante do [Anexo I](#) desta Instrução Normativa; e

II - possa comprovar o ressarcimento de tais valores ou possua uma procuração por instrumento particular, com firma reconhecida em cartório, ou por instrumento público, outorgada pelo exercente de mandato eletivo, autorizando-o a efetuar a compensação, conforme modelo constante do [Anexo II](#) desta Instrução Normativa.

§ 2º Caso seja constatado, em procedimento fiscal, a inobservância ao disposto no § 1º, os valores compensados serão glosados.

§ 3º Os documentos referidos no § 1º deverão ser mantidos sob a guarda do ente federativo para exibição à fiscalização da SRP, quando solicitados.

§ 4º É obrigatória a retificação da GFIP, por parte do dirigente do ente federativo, independentemente de efetivação da compensação.

§ 5º O descumprimento do disposto no § 4º sujeitará o infrator à multa prevista no § 6º do art. 32 da Lei 8.212, de 1991, e configura crime, conforme previsto no inciso

III do § 3º do art. 297 do Código Penal Brasileiro.

Do excerto acima colacionado, observa-se que é imprescindível para o exercício do direito de compensação de contribuições previdenciárias com os créditos derivados do recolhimento das contribuições previdenciárias sobre os subsídios dos exercentes de mandato com base na alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, dentre outros, que, após a materialização do débito tributário incidente sobre os subsídios dos agentes políticos (com o registro destes como segurados obrigatórios do Município vinculados ao RGPS e posterior declaração me GFIP, por exemplo, do referido débito), este tenha sido extinto pelo Município através do pagamento, não bastando, assim, o mero oferecimento à tributação, mas sim a comprovação do efetivo recolhimento ao Erário.

Destarte, verifica-se que apenas com a comprovação da constituição do crédito, através da declaração em GFIP dos valores dos subsídios e das contribuições delas decorrentes, e, sobretudo, com a comprovação da sua extinção pelo pagamento restará configurado a existência do recolhimento indevido, elemento essencial para o exercício do direito à compensação.

O cerne do caso em apreço é o fato de que, mesmo afirmando que as contribuições previdenciárias em questão foram devidamente recolhidas, na tentativa de se eximir do ônus que lhe cabe de provar o alegado, a Recorrente assevera que a apresentação de comprovação dos recolhimentos é desnecessária, posto que a compensação pretendida fora realizada com observância à Lei 10.637/2002, ao artigo 74 da Lei 9430/1996 e ao artigo 89 da Lei 8.212/1991.

Ocorre que toda a legislação apontada pressupõe a existência de créditos de titularidade do sujeito passivo em face da fazenda pública decorrentes de efetivos pagamentos (recolhimentos) de contribuições.

Em verdade o que se vê é o Município, agora em grau de Recurso, levantando os mesmos frágeis argumentos de defesa, sem acostar qualquer prova capaz de refutar os fundamentos aduzidos pelo órgão julgador de 1ª (primeira) instância. É de conhecimento geral que para contraditar as autuações do Fisco exige-se que o autuado instrua a sua defesa com as provas capazes de demonstrar a veracidade de seus motivos e do seu direito.

Registre-se que, precedendo à lavratura dos autos de infração ora vergastados, o Fisco consultou o seu sistema informatizado a fim de localizar quaisquer registros de recolhimento das contribuições objeto da autuação, não logrando êxito, intimou a Recorrente oportunizando que esta produzisse as provas da existência do crédito utilizado para a compensação pretendida, que, por sua vez, quedou-se inerte, não se desincumbindo do ônus que lhe cabia, agindo da mesma forma em sua impugnação e persistindo no recurso.

Ademais, recorda-se que a legislação tributária exige que todos os atos e fatos jurídicos praticados pelos contribuintes sejam devidamente representados por um documento escrito, contabilizado em título próprio da contabilidade, devidamente registrado em documentos específicos, tais como, GPFIPs, GPSs, RPAs, DIRFs, entre outros, que devem ser mantidos sob a tutela e guarda enquanto as obrigações puderem ser objeto de verificação pelo Fisco.

Por fim, assenta-se que a Municipalidade, ainda que tivesse comprovado a liquidez dos créditos apontados para a pretendida compensação, o que não ocorreu, não

promoveu, como determina a Instrução Normativa SRP 15/2006, as indispensáveis retificações em GFIPs, condição *sine quan non* para a homologação da compensação pretendida, o que por si só já determinaria a procedência da glosa das compensações.

Do Debcad 51.026.517-0

Da Multa 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:

“Outrossim, foi emitido o auto de infração DEBCAD 51.026.517-0, tendo em vista que o contribuinte não recolheu/pagou a contribuição incidente sobre os subsídios dos agentes políticos, titulares de mandatos eletivos, bem como não comprovou o recolhimento/pagamento da contribuição patronal incidente sobre 1/3 de férias e auxílio doença e, mesmo assim, se compensou desse fato inexistente, ou seja inseriu créditos inexistente na GFIP, caracterizando a falsidade de declaração [...]”

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 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 perspectiva, 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 pespega 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% (cento e cinquenta por cento) 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

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 artiloso 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 dados que não condiziam com a realidade encontrada na auditoria fiscal e tampouco comprovou a existência de valores a serem compensados, limitando - se a dizer que tem direito a se compensar das contribuições previdenciárias com créditos oriundos de supostos recolhimentos efetivados com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, posteriormente declarada inconstitucional.

Ao efetivar o processamento de compensações a que sabidamente não tinha direito, posto que não houve demonstração de recolhimento indevido e a legislação que trata da compensação é expressa ao dizer que somente serão compensados valores recolhidos indevidamente ou a maior, o contribuinte inseriu dados falsos, em uma conduta artilosa, em GFIP e sujeitou - se a aplicação da multa isolada.

Destarte, concluo acertado a imposição de multa isolada, 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 integralmente o crédito fiscal constantes nos DEBCADS de n.ºs **51.029.142-2 e 51.029.143-0.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2014

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 10435.722838/2012-43
Acórdão n.º **2302-003.084**

S2-C3T2
Fl. 19

CÓPIA