



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10783.721525/2012-18
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.829 – 2ª Turma
Sessão de 08 de março de 2016
Matéria CSP - COMPENSAÇÃO INDEVIDA - MULTA ISOLADA GFIP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JAGUARE PREFEITURA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/04/2012

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - COMPENSAÇÃO - REQUISITOS. COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

Somente as compensações procedidas pela contribuinte com estrita observância da legislação previdenciária, especialmente o artigo 89 da Lei nº 8.212/91, respaldam a declaração do direito a compensação no documento GFIP.

COMPENSAÇÃO. VALORES QUE CONSISTEM SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. AUSÊNCIA DE AMPARO JUDICIAL OU DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos antes mesmo de decisão judicial ou declaração de inconstitucionalidade da contribuição devida.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 15/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 15/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 20/09/2016

por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer a multa por compensação indevida efetuada de 07/01 a 11/11 e sobre a compensação de todas as GFIP, no tocante a horas extras. Vencidos os Conselheiros Ana Paula Fernandes (Relatora), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional, face ao acórdão 2402-004.210, proferido pela 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária/2ª Seção de Julgamento do CARF.

O processo teve início através do Auto de Infração DEBCAB nº 51.017.663-1 (fls. 2/7), decorrente da glosa de compensações realizadas com créditos de contribuição previdenciária objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da demanda judicial, referente ao período de 01/07/2011 a 31/03/2012, bem como imposição de multa isolada decorrente da compensação indevida. Segundo o Fisco, o município não poderia compensar os créditos tributários, já que a sentença ainda não havia transitado em julgado, desrespeitando o art. 170-A do Código Tributário Nacional e motivando a multa qualificada.

Conforme Relatório Fiscal do Processo COMPROT nº 10783,721525/2012-18 (fls. 16/20), a Contribuinte impetrou ação judicial declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária sob o nº 2011.50.03.000377-0, requerendo a suspensão da exigibilidade tributária e ilegalidade dos pagamentos realizados a título de contribuição social sobre as verbas pagas a título de: a) adicional de 1/3 de férias; b) primeiros quinze dias de afastamento do serviço por motivo de doença; c) aviso prévio indenizado e seus respectivos proporcionais de férias e décimo terceiro salário; d) folgas não gozadas; e e) adicional de horas extras.

A pretensão judicial da Contribuinte foi parcialmente acolhida, sendo declarada a inexistência da inclusão, como base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salários das seguintes despesas: a) quinze primeiros dias de afastamento dos empregados públicos doentes ou acidentados; b) aviso prévio indenizado; c) adicional de férias de 1/3; e d) folgas não gozadas. Autorizou, ainda, a respectiva compensação dos créditos originados, sem impor a limitação disposta no art. 170-A, CTN.

Do Auto de Infração, a Prefeitura apresentou impugnação arguindo inexistir ilegalidade da compensação como processada, em virtude de haver sentença favorável no processo nº 2011.50.03.000377-0, tramitando na Justiça Federal, aguardando análise dos recursos de apelação interpostos pelo Município bem como pelo Fisco.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJ **manteve o entendimento de irregularidade da compensação, nos termos do art. 170-A do CTN, porém, considerou inexistir a comprovação da falsidade de declaração e dolo específico pelo sujeito passivo, afastando a multa qualificada (fls. 127/134).**

Da decisão da DRJ foi interposto recurso de ofício, em atendimento ao disposto no art. 1º da Portaria MF 3, de 03/2008, sobre os débitos exonerados (fls. 127).

A Prefeitura, fls. 142/148, interpôs Recurso Voluntário alegando a legalidade na compensação do crédito, que considera líquido e certo, e refutou a novamente a aplicação da multa qualificada pelos mesmos fundamentos anteriores.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, às fls. 170/176 (194/200), negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário para que fosse excluída a multa isolada de 150%, decidindo, em síntese, que não basta a mera falsidade de declaração, sendo necessária ainda a comprovação do dolo do sujeito passivo para a imputação da penalidade do art. 89, § 10 da Lei 8.212/91.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, às fls. 178/186 (201/209), alegando ser suficiente a falsidade de declaração para a caracterização da multa do § 10 do art. 89 da Lei 8.212/91.

Às fls. 189/190 (210/211), em Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, a Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, considerou que “de fato, em situações semelhantes, as decisões em comento divergiram acerca da necessidade de configuração de dolo para imposição de multa constante do art. 89, § 10º da Lei 8.212/91”.

Às fls. 215/219, o Interessado contrarrazoou arguindo, em síntese, inexistir dolo, uma vez que se referia a efetivo crédito, tanto é que o indeferimento da compensação se deu em razão de não existir decisão transitada em julgado e não pela inexistência de crédito ou falsidade da declaração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo administrativo fiscal do Auto de Infração DEBCAB nº 51.017.663-1 (fls. 2/7), decorrente da glosa de compensações realizadas com créditos de contribuição previdenciária objeto de discussão judicial antes do trânsito em julgado da demanda judicial, referente ao período de 01/07/2011 a 31/03/2012, bem como imposição de multa isolada decorrente da compensação indevida. Considerou o Fisco que o Município não poderia compensar os créditos tributários, já que a sentença ainda não havia transitado em julgado, desrespeitando o art. 170-A do Código Tributário Nacional e motivando a multa qualificada.

A lide se concentra sobre a correta interpretação da aplicação da multa de mora ou isolada nas hipóteses de compensação indevida de contribuição previdenciária.

O acórdão recorrido entendeu por afastar o instituto da multa isolada (multa em dobro, com previsão no art. 89, § 10 da Lei 8.212/91), por considerar não comprovada pelo agente fiscal a “falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

O Recorrente, por sua vez, em sede de Recurso Especial, aduziu ser suficiente a falsidade de declaração para a caracterização da multa do § 10 do art. 89 da Lei 8.212/91.

Vejamos a redação do art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991, que enseja a aplicação das sanções na hipótese de compensação indevida, *in verbis*:

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 Lei nº 11.941, de 2009).

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada

no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora,** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.** (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a **vinte por cento.**

(...) (grifo nosso)

Deduz-se da previsão do art. 89, §§ 9 e 10, da Lei 8.212/91 a existência de duas sanções tributárias nas hipóteses de compensação indevida de contribuições previdenciárias: a multa de mora de 20% (multa de mora), tratando-se de compensação efetuada indevidamente, e a multa isolada de 150%, nos casos de **comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.**

Vale dizer, a multa de mora deve ser aplicada toda vez em que há uma compensação indevida. Já a multa isolada resulta de situações em que há uma compensação indevida, fruto de uma conduta manifestamente fraudulenta contra o fisco, de um ato volitivo de dolo, devendo haver prova da presença do elemento subjetivo.

A simples conduta do sujeito passivo de compensar um crédito que entende ser de direito não pode ser tida presumidamente como de má-fé, pois a má-fé não se presume, deve ser comprovada, nos exatos termos fixados no § 10 do art. 89 da Lei 8.212/91.

Não se tratando de comprovada má-fé, mas de simples compensação indevida, aplica-se a penalidade contida no § 9º do art. 89 da mesma Lei de Custeio, sanção esta decorrente da regra geral prevista no art. 136 do CTN, (*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável*). Ou seja, o sujeito passivo sofrerá uma sanção, que é a multa de 20%, por sua compensação indevida, independente da existência de dolo.

Há que se ponderar que a sentença judicial originou o crédito do contribuinte, apesar de ainda haver recurso pendente de análise, consequentemente sem trânsito em julgado, esta firmou o direito do contribuinte, condenando a Fazenda Nacional em suportar a compensação das verbas, sem indicar a obrigatoriedade de aguardar o disposto no art. 170-A, CTN.

A compensação em GFIP, com a identificação do crédito, ainda que sem trânsito em julgado, não reflete conduta fraudulenta, a exemplo do contribuinte que, de má-fé, compensa créditos que nunca existiram, lesando efetivamente o fisco.

A compensação de valores sem observância das regras estabelecidas pela legislação tributária (art. 170-A, CTN), por si só, não materializa a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não caracteriza a conduta de má-fé (dolo).

Logo, não está materializada, nos autos, os elementos suficientes para imputar a Recorrente a prática da conduta tipificada no art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991, que enseja a aplicação da multa isolada de 150%.

Ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

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.”
(grifo nosso)

Desta maneira, há também que existir proporcionalidade e razoabilidade, não se mostrando adequada a multa isolada quando não resultou em prejuízo ao fisco. Nesse sentido julgou a 1ª Turma Regional Federal, conforme ementa transcrita a seguir:

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO NÃO CONHECIDA. RAZÕES DISSOCIADAS DO CONTEÚDO DA SENTENÇA IMPUGNADA. MULTA ISOLADA DE 50%. LEI 9.430/96, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 12.249/2010. CONTRIBUINTE DE

BOA-FÉ. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. (...) 2. Nos termos dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.249/2010, a multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido ou de declaração de compensação não homologada, ressalvada a hipótese de falsidade da declaração (caso em que a multa atinge o patamar de 100%), incidirá sempre que ocorrer o indeferimento do pedido administrativo de restituição ou compensação, independentemente da existência de má-fé por parte do contribuinte. 3. A aplicação literal dos dispositivos combatidos ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Primeiro, porque não há efetivo prejuízo ao Fisco quando do indeferimento do pedido administrativo de restituição ou compensação, mostrando-se desnecessária e inadequada a imposição da multa isolada pelo simples indeferimento do pedido do contribuinte. Segundo, porque a aplicação da multa de 50% revela uma inadmissível sanção política em detrimento do contribuinte que, de boa-fé, procurou legitimamente defender seus interesses e direitos. Com efeito, não parece razoável que, além de não receber o "direito creditório" que entende possuir, indeferido na esfera administrativa, o contribuinte ainda terá que pagar indistintamente ao Fisco o percentual de 50% do valor que pleiteou. 4. O STF "tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição." (ADI 173, JOAQUIM BARBOSA, STF.) 5. Apelação não conhecida e remessa oficial não provida." (TRF – 1ª Região - AMS 00507186220124013800 – Dec. em 18/08/2015 – Relator: Desembargadora Federal Ângela Catão - e-DJF1 de 28/08/2015, pág. 1612) (grifo nosso)

Diante desse quadro fático, por não vislumbrar indícios de falsidade por parte do contribuinte, os valores glosados sujeitar-se-ão à incidência da multa moratória nos termos do § 9º do art. 89 da Lei 8.212/1991 e, como o Fisco não demonstrou a falsidade na declaração, a multa isolada, preconizada no § 10º daquele mesmo preceptivo legal, deverá ser excluída do presente lançamento fiscal.

Voto no sentido de CONHECER do recurso especial e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

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

Autenticado digitalmente em 15/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 15/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 20/09/2016

por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Peço licença a ilustre conselheira para divergir do seu entendimento quanto a aplicação da multa isolada do art. 89 da lei 8212/91, quando constatada falsidade de informação de compensação em GFIP.

DAS COMPENSAÇÕES

O lançamento consubstanciado na Lei n.º 8.212/1991 está em perfeita consonância com o ordenamento jurídico, haja vista o próprio CTN dispor em seu artigo 97, VI, que as hipóteses de extinção do crédito tributário, entre essas a compensação e a dação em pagamento, são de estrita reserva legal. Assim, para verificar a possibilidade de compensação há que ser remetido para os permissivos legais.

Art. 97 - somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Conforme prevê o art. 89, da Lei n.º 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições previdenciárias os valores recolhidos de forma indevida. Dessa forma, só após a conclusão de serem indevidos tais valores poderia o recorrente valer-se do instituto da compensação.

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).

Conforme previsto no art. 170-A do CTN, corroborando o entendimento do STJ (Súmula 212), 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. Assim sendo, ações judiciais pendentes, não são meios hábeis para autorizarem o procedimento de compensação pelo contribuinte.

*Art. 170-A - 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. *(Acrescido pela Lei Complementar 104/01).*

Com relação ao argumento de realização de compensação nos limites legais, entendo que acordo com os princípios basilares do direito processual, cabe ao autor provar fato constitutivo de seu direito, por sua vez, cabe à parte adversa a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra essa condição para as compensações efetuadas pela contribuinte.

Não bastasse isso, consoante restou circunstanciadamente demonstrado pela fiscalização, em seu relatório fiscal:

Entre os elementos apresentados à fiscalização consta cópia do contrato de prestação de serviços de número 060/2011 entre o Município de Juagaré e a empresa denominada URBIS – Instituto de Gestão Pública, responsável por todos os estudos, orientações legais e redação da petição inicial do processo judicial 2011.50.03.0003770, subseção Judiciária de São Mateus – ES, referente à compensação das contribuições previdenciárias declaradas em GFIP.

Consta também o relatório intitulado “Relatório Inicial Junho de 2011”, onde constam estudos do suposto indébito com um anexo denominado “Anexo I Planilhas”, onde consta o quadro “Controle de Créditos Verbas Indenizatórias / 1.3 Férias”, com valores mensais a partir de junho/2006, apuração dos acréscimos utilizando a taxa de juros Selic e os valores acumulados acrescidos dos juros Selic até o mês de janeiro/2011. O valor total apurado foi de R\$ 1.867.357,61, diferente do valor constante no processo judicial, que é de R\$ 2.033.473,24.

A ação judicial acima descrita requereu a suspensão da exigibilidade tributária e ilegalidade dos pagamentos realizados a título de contribuição social sobre as verbas pagas a título de adicional de 1/3 de férias, primeiros quinze dias de afastamento do serviço por motivo de doença, aviso prévio indenizado e seus respectivos proporcionais de férias e décimo terceiro salário, folgas não gozadas e adicional de horas extras.

Requereu ainda o direito à compensação administrativa, com outros tributos da mesma espécie, dos valores recolhidos indevidamente com base nas rubricas mencionadas no período de 5 anos anteriores à proposição, sem qualquer restrição ou cerceamento.

A pretensão da autora foi parcialmente acolhida nos seguintes termos, conforme sentença de 15/12/2011: “Com resolução de mérito (Art. 269, I do CPC) JULGO PROCEDENTE EM PARTE O PEDIDO para declarar a inexigibilidade da inclusão, como base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salários devida pela Autora aos seus empregados regidos pelo regime da CLT, das seguintes despesas: a) valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento dos empregados públicos doentes ou acidentados, b) aviso prévio indenizado, c) adicional de férias de 1/3 e d) folgas não gozadas. Relativamente aos valores vencidos e não pagos proíbo a ré de os lançar e cobrar; relativamente aos valores vencidos e pagos, condeno a ré a suportar a compensação administrativa a que tem direito o autor. Marco temporal inicial: 05 anos da propositura da presente ação”.

Relativamente às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de adicional de horas extras, o pedido foi julgado improcedente.

Registre-se, que ao admitir a compensação na forma pretendida pela contribuinte, estaríamos não só malferindo o disposto no artigo 89 da Lei nº 8.212/91, mas também interpretando àquela norma de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação de regência, como acima demonstrado, bem como evidente ausência de liquidez e certeza do crédito utilizado pela contribuinte para promover as compensações, já que quando iniciada a compensação nem mesmo existia sentença favorável, muito menos existe trânsito em julgado do processo judicial.

Nesse sentido, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, de maneira a homologar as compensações pleiteadas, tendo a autoridade recorrida agido da melhor forma, com estrita observância à legislação previdenciária. Embora o alvo do Resp da Fazenda não seja esse, faz-se necessário a apreciação da questão para adentrarmos a questão da comprovação de falsidade.

Da Multa Isolada

Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, base do presente recurso, no meu entender, correto, em parte, o procedimento adotado pela autoridade fiscal, considerando, que informação em GFIP de compensações realizadas, sem que a empresa encontre-se exercendo direito líquido e certo leva sim, a uma falsa declaração capaz de ensejar a aplicação da multa prevista no § 10º do art. 89 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

A argumentação do julgador de primeira instância para afastar a multa isolada encontram-se assim fundamentados: "*Além disso, a constatação de que houve a inserção de informação diversa da realidade somente configurará a falsidade de declaração, quando restar comprovado o dolo específico, elemento subjetivo do tipo, o ânimo de reduzir, afastar, retardar o recolhimento do tributo.*"

No mesmo sentido foi a julgado da câmara *a quo* que encaminhou por negar provimento

Entendo que acertadamente decidiu a d. DRJ. Não demonstrado o intuito doloso, a vontade do contribuinte em praticar a sonegação, fraude ou conluio, não há que se falar em incidência de multa isolada.

No presente caso concreto, verifica-se que não estão presentes os fatores que justificam a aplicação da multa de 150%, sobretudo a comprovação pela fiscalização da falsidade da declaração.

Saliente-se que o motivo do indeferimento da compensação não foi a inexistência do crédito ou a falsidade da declaração, mas sim a compensação antes do término das ações judiciais propostas pelo contribuinte ou do momento em que poderia ser feita a compensação, determinado pela decisão judicial, e a ausência de apresentação de documentos pelo contribuinte comprovando a origem dos créditos utilizados.

Neste ponto, adoto como razões de decidir os fundamentos do voto recentemente proferido sobre este mesmo assunto no PAF nº 15215.720059/201131, de Relatoria da E. Conselheira

18/06/2013, que resultou no acórdão nº 2302002.521, por **unanimidade**, para fins de exclusão da multa qualificada de 150% aplicada na glosa de compensação (destaques do original):

Note-se que o fundamento adotado pela autoridade fiscal para a aplicação da multa isolada não apenas o fato do contribuinte além de não ter transitado em julgado (o que ensejou a manutenção da glosa), mas, sim, ter promovido a compensação mesmo antes de obter a medida judicial.

Não podemos afastar o fato que a empresa realizou as compensações ao seu “bel prazer”, antes mesmo de amparo judicial. Não falo com isso que o direito a qualquer compensação deva ser precedido de ação judicial, pelo contrário a própria lei autoriza a compensação direta do tributo recolhido indevidamente, porém essa definição de recolhimento indevido estará sujeita a posterior homologação, por parte da DRFB. Dessa forma, entendo que compete ao sujeito passivo, no momento em que intimado para tanto, demonstrar de forma clara e objetiva o seu direito creditório, para que, só então, a autoridade fiscal rebata, afastando o direito e efetivando não apenas o lançamento da glosa, como aplicando a multa isolada.

Deve a autoridade fiscal, analisando pontualmente cada caso concreto, identificar a verba compensada, para só então definir a existência de falsidade de declaração. Note-se que aqui, não exigiu o legislador a demonstração da fraude por parte do agente fiscal, como destacado na decisão recorrida, nem mesmo dolo específico como trazido pela relatora, mas a indicação de informação falsa na GFIP.

Convém apreciar, inicialmente o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para imposição da multa isolada, o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991:

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

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1º da 9430/1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, tenha a autoridade fiscal, mencionado a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte. Mas, qual o limiar entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito, e a falsidade propriamente dita.

Ao efetivar compensação sobre valores descritos na legislação previdenciária como fazendo parte do conceito de salário de contribuição e, por consequência, sendo base de cálculo de contribuição previdenciária, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração.

Vale lembrar, que o lançamento em envolve os pagamentos realizados a título de contribuição social sobre as verbas pagas a título de adicional de 1/3 de férias, primeiros quinze dias de afastamento do serviço por motivo de doença, aviso prévio indenizado e seus respectivos proporcionais de férias e décimo terceiro salário, folgas não gozadas e adicional de horas extras.

Vejamos, o conceito de salário de contribuição.

Art. 28 da lei 8212/91:

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

Autenticado digitalmente em 15/09/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 20/09/2016

por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias:(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97

6.recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143e144 da CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9ºe468 da CLT;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Citamos acima, a previsão legal de exclusão de parcelas à título de férias (diversas da pretendida pelo recorrente), bem como não existe qualquer previsão que ensejasse respaldo a compensação de horas extras, aviso prévio ou outras compensadas e que ora constam da presente autuação.

Identifica-se no Regulamento da Previdência Social - Decreto 3048/90, aspectos mais específicos em relação a estes pagamentos.

Com relação ao aviso prévio indenizado, existia expressa previsão de exclusão do conceito de salário de contribuição, contudo a alínea f do §9º do art. 214 foi revogado desde 2009, o que enseja a inclusão dessa verba no conceito de salário de contribuição.

V - as importâncias recebidas a título de:

~~f) aviso prévio indenizado;~~ (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

Também é esclarecedor o decreto em questão no que se refere ao pagamento de 1/3 de férias:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

§4º-A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

Com relação aos 15 primeiros dias de atestado médico, a legislação é clara que compete ao empregador o pagamento constituindo interrupção do contrato de trabalho, com o cômputo de todos os direitos devidos ao empregados por disposições de lei, Acordos coletivos ou mesmos Convenções coletivas.

Percebe-se pela leitura do conceito de salário de contribuição, tanto da lei como do decreto que os mesmos abrangem a totalidade dos rendimentos do trabalhador, com exceção daqueles expressamente previstos nos respectivos §9º dos respectivos instrumentos. É o caso efetivo do pagamento das horas extras, que nada mais são, do que pagamento por serviço prestado além da jornada prevista no inciso XIII, do art. 7º da Constituição Federal de 1988.

A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a diminuição da contribuição devida, lançando a informação nos sistemas da Receita Federal de ter o contribuinte, no presente caso, promovido o recolhimento indevido, ou seja, ser detentor de direito líquido e certo de valores a compensar; contudo, tal informação está sujeita a posterior homologação.

Nesse sentido, compete a autoridade fiscal, quando da realização do procedimento fiscal, intimar o contribuinte a esclarecer a base dos valores declarados,

informações essas que devem estar disponíveis à fiscalização, tão logo seja o contribuinte intimado para tanto.

A legislação é clara que ações judiciais para promover compensações devem observar o transitu em julgado (art.170-A do CTN). O que falar então de promover compensações (lançando valores em GFIP com conseqüente diminuição do valor devido, sem obter respaldo judicial (no caso, promoveu o recorrente a compensação antes mesmo da decisão de primeira instância que só ocorreu em dezembro), ou mesmo promover a compensação de valores que a própria sentença não garantiu respaldo (no caso as horas extras).

Nesse caso, proceder a compensação de valores sem amparo judicial, sem declaração de inconstitucionalidade não pode ser aceito. Assim, a não comprovação do direito creditório a esse título gera tbm falsidade de declaração.

Apenas observo que, a multa isolada pela falsidade de declaração deve ser mantida, no presente caso, em relação ao período em que o contribuinte ainda não havia obtido medida judicial favorável, já que optou por iniciar a compensação antes mesmo da decisão, qual seja, compensações do período de 07/01 a 11/11 e sobre a compensação de todas as GFIP, no tocante a horas extras, já que nem mesmo a justiça, garantiu qualquer amparo para excluir a verba do conceito de salário

Pelos fatos descritos, fica fácil identificar que não se desincumbiu o sujeito passivo de provar que os valores indicados como crédito em sua GFIP, realmente existiram. É nesse caso, que resta demonstrada a falsidade.

Neste ponto, entendo pertinente transcrever definição trazida pelo ilustre Conselheiro Kleber Araújo, que tratou com muita propriedade a questão em processo semelhante:

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”

Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.

Com base nas colocações acima, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/ 96.

No meu entender, a previsão de multa isolada pela falsidade de declaração visa justamente coibir a prática de compensação de valores, sem que o contribuinte, ao ser inquirido para tanto, prove que os valores lançados em GFIP decorrem de recolhimento indevido. Se assim não o fosse, veríamos a criação de uma prática de que contribuinte se daria ao direito de compensar tudo aquilo que até então recolhia de contribuição previdenciária sobre sua folha, por simplesmente entender que indevida a inclusão das verbas no conceito de remuneração; contando com o fato de que, se viesse a ser fiscalizado, pagaria apenas a diferença com multa moratória. Inaceitável tal raciocínio!

É de se concluir que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, ou seja, ausência da demonstração efetiva do recolhimento indevido, ou melhor do direito líquido e certo as compensações, como no presente caso.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a multa por compensação indevida efetuada de 07/01 a 11/11 e sobre a compensação de todas as GFIP, no tocante a horas extras.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira