



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

Processo n° 10855.723879/2013-97
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.886 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria CSP - MULTA ISOLADA - GLOSA DE COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE SOROCABA PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/10/2009

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, bem como pagamentos e/ou recolhimentos de contribuições efetivamente comprovados, respaldam a declaração do direito a compensação no documento GFIP.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos que sabia não serem líquidos e certos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

No presente processo fiscal foram lavrados dois Autos de Infração, DEBCAD 51.049.950-3 (Glosa de compensações - contribuições sobre agentes políticos exercentes de cargos eletivos (período de janeiro a outubro de 2009) e DEBCAD 51.049.951-1 (Multa isolada (período de fevereiro a novembro de 2009).

Trata-se de glosas de compensações de contribuições previdenciárias realizadas pelo Contribuinte em relação a contribuições para agentes políticos exercentes de cargos eletivos, procedimento este, cujos fundamentos legais originários e posterior declaração de inconstitucionalidade, foram assim resumidos pela Fiscalização, nos termos do REFISC de fls.1107/1121:

- *3.1. A Lei nº 9.506, de 30 de outubro de 1997, incluiu a alínea “h” do inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelecendo como segurado obrigatório da Previdência Social, na categoria de empregado, “o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”. No âmbito municipal, refere-se aos cargos de prefeito, vice-prefeito e vereadores.*
- *3.2. Contudo, o Supremo Tribunal Federal STF em julgamento do Recurso Extraordinário nº 351.171.1PR declarou a inconstitucionalidade do texto da alínea. Em decorrência, foi editada a Resolução do Senado Federal nº 26, de 21 de junho de 2005, suspendendo a execução da norma que previa a contribuição dos agentes políticos.*
- *3.3. A Receita Federal do Brasil – RFB reconhece a inexigibilidade de contribuições previdenciárias fundamentadas na alínea “h” do*

inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, acrescentada pelo §1º do art. 13 da Lei nº 9.506, inclusive deferindo, administrativamente, pedidos de restituição ou compensação, desde que obedecido o disposto nos atos normativos que regem a matéria e apresentados a seguir.

As compensações seriam relativas a recolhimentos do período de novembro de 1999 a setembro de 2004 e foram realizadas nas GFIP relativas ao período de maio de 2007 a outubro de 2009.

Reportando-se às normas legais pertinentes às regras de contagem do prazo prescricional, a Fiscalização estabeleceu que:

3.4.4. Conclui-se, pelo disposto no CTN, no RPS e na IN nº 15, que o prazo para pleitear restituição ou efetuar a compensação das contribuições previdenciárias recolhidas sob o fundamento do art. 12, I, “h”, da Lei nº 8.212, declarado inconstitucional pelo STF, é de cinco anos a contar da data da extinção do crédito tributário, ou seja, da data do pagamento.

A Fiscalização assim relata as providências do Contribuinte visando à obtenção de autorização administrativa para a compensação:

4.5.4. Nas folhas 305 a 338, consta resposta da Delegacia da Receita Previdenciária em Sorocaba, informando sobre os procedimentos para realização da compensação, sobre o prazo prescricional (ver item 3.4.), sobre a obrigatoriedade de retificação das GFIP, com a exclusão dos exercentes de mandato eletivo (ver item 3.5) e com cópia da Instrução Normativa IN MPS/SRP nº 15, de 12 de setembro de 2006, que regulou a matéria. Cabe observar que a Secretaria da Receita Previdenciária e a Secretaria da Receita Federal foram unificadas a partir de 02/05/2007, criando a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, por força da Lei 11.457/07.

Segue o relato, dando conta de que as compensações foram realizadas de qualquer forma, tendo sido, então, apuradas pela Fiscalização as seguintes irregularidades:

4.7. Em resumo, a prefeitura não observou o prazo prescricional, não efetuou a retificação das GFIP (em tese, crime de falsificação de documento público – GFIP – devido à manutenção de pessoa que não possui a qualidade de segurado) e utilizou uma base de cálculo indevida, visto que o correto seria o total das remunerações dos prefeitos, vice-prefeitos e vereadores e não o total da folha de pagamento da Câmara Municipal (em tese, crime de falsificação de documento público – GFIP – devido à inserção de declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado).

(...).

5.3. Desta forma, não foram glosadas as compensações efetuadas de 05 a 12/2007, em função da decadência, apesar de indevidos por não preencherem os requisitos necessários apresentados. O lançamento de 2008 está amparado pelo artigo

173 do CTN, em face do dolo já explicitado no item 4.7. As Planilhas 2 e 3 do Anexo Único demonstram que, se cumpridos os pré-requisitos necessários à compensação, o valor corrigido passível de compensação seria de R\$ 1.000.600,46 e estaria integralmente compensado na competência de 10/2007.

Na Planilha 2 foram consideradas as remunerações do prefeito e do vice-prefeito declaradas em GFIP e as remunerações dos vereadores declaradas em folhas de pagamento, sendo as contribuições previdenciárias recolhidas corrigidas pela taxa Selic. Portanto, o sujeito passivo teve uma compensação superior a que teria direito homologada por decadência, não existindo, portanto, qualquer amparo legal para as compensações de 2008 e 2009.

Quanto à incidência da multa isolada, a Fiscalização, após transcrever os fundamentos legais básicos (parágrafo décimo do artigo 89 da Lei 8.212/1991, combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/1996), assim resumindo suas conclusões e a motivação:

5.7. A falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo quanto às compensações indevidas demonstradas no item 4.7. (inobservância da prescrição, não retificação das GFIP e bases de cálculo majoradas) impõe a aplicação de multa isolada de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, a partir da edição da MP 449/2008 em 03/12/2008. A falsidade da declaração se configura na data de entrega/envio da GFIP. A Planilha 4 do Anexo Único demonstra as datas de envio das GFIP, os valores compensados a partir de 12/2008, as competências e os valores da multa isolada.

Foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 05/06/2017, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2401-004.859 (fls. 1.523/1.530)**, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso*". O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/04/2012

MULTA ISOLADA. GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, quando não comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte não se sujeita à multa isolada aplicada nos termos da legislação que rege a matéria.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 28/07/2017 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs em 11/09/2017, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 1.532/1.540).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 4ª Câmara, de 26/10/2017 (fls. 1.544/1.548), consubstanciado nos acórdãos 2301-002.736 e 9202.003.725

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, de modo a ver restabelecida a multa isolada imputada ao contribuinte.

- Transcreve a norma que trata da multa isolada por compensação indevida, *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).

§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)."

- Diz ser necessário perquirir acerca do conceito de falsidade indicado na legislação em análise e observa que a legislação não remete à hipótese do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/96 que trata de multa qualificada em caso de fraude, sonegação ou conluio, conforme definido na Lei 4.502/64.
- Afirma que o dispositivo determina a aplicação da penalidade prevista no inciso I, da mencionada norma, aplicada em dobro; apenas fazendo referência ao percentual e demonstra o intuito do legislador em separar os conceitos ora analisados; portanto, não há esteio para considerar a falsidade, ora apreciada, análoga aos conceitos de fraude, sonegação ou conluio da legislação acima indicada.
- Argumenta que o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte se utilizou de créditos que sabia não serem líquidos e certos; e que o fator "agravado" na infração em análise é a conduta de falsear o conteúdo da declaração de maneira que o Fisco reste iludido quanto à efetiva existência do crédito passível de compensação.

- Acrescenta que sequer se mostra relevante quais motivos ensejaram tal conclusão, bastando que se comprove que o suposto crédito não existia à data do pedido de compensação.
- Ressalta que apenas eventual erro escusável, devidamente comprovado pelo contribuinte, poderia em tese ensejar a não aplicação da penalidade isolada determinada pela § 10º, do art. 89, da Lei 8.212/91; contudo essa não é a hipótese dos autos.
- Salaria que as compensações promovidas pela contribuinte apresentam elementos suficientes para caracterizar a imposição da penalidade isolada, uma vez que crédito declarado sabidamente estava prescrito, além de ter sido majorado em montante bastante superior ao supostamente existente pois “utilizou uma base de cálculo indevida, visto que o correto seria o total das remunerações dos prefeitos, vice-prefeitos e vereadores e não o total da folha de pagamento da Câmara Municipal”.
- Finaliza: *“Descaracterizado qualquer erro escusável do contribuinte, mostrando-se fraudulenta a compensação, devendo ser apenada nos termos do § 10º, do art. 89, da Lei 8.212/91”*.

Cientificado do Acórdão nº 2401-004.859, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 01/11/2017, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 15444. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Das compensações e Multa Isolada

Antes de adentrarmos ao mérito da procedência da multa isolada, importante identificar o resultado do lançamento da glosa de compensações. Para isso, como o recurso voluntário não adentra ao mérito das glosas, podemos concluir que encontram-se devidas já que a insurgência do contribuinte refere-se apenas a multa.

Vejamos o trecho da Decisão da DRJ que bem esclarece a questão:

Estabelecida a obrigatoriedade do procedimento, é necessário examinar sua regularidade formal, o que aqui será feito adiante.

Verificação da ocorrência das premissas legais para incidência da multa isolada.

A Fiscalização, para determinar o montante do crédito compensável elaborou os seguintes demonstrativos:

Planilha 1 – Exercentes de Mandado Eletivo e correspondentes declarações em GFIP (fl. 1.118).

Neste demonstrativo são informados os segurados, cargos exercidos, período dos mandatos e GFIP nas quais foram incluídos, tendo sido realizado em face das falhas operacionais constatadas nas GFIP originalmente transmitidas (e, depois, nas suas eventuais retificadoras), sobre o que informa a Fiscalização:

Os recolhimentos destes valores declarados em GFIP não puderam ser efetivamente comprovados, visto que a prefeitura realizou vários recolhimentos a menor no período e possui diversos parcelamentos, mas para efeito desta fiscalização vamos considerar que os recolhimentos das contribuições previdenciárias sobre os valores declarados em GFIP da remuneração do Prefeito Renato Fauvel Amary e do Vice-Prefeito José Francisco Martinez foram realizados.

Além do mais, a determinação do montante do crédito compensável deu-se de maneira comprovadamente equivocada, a respeito do que a Fiscalização relata:

Da análise dos documentos apresentados, foi possível verificar que a base de cálculo utilizada na 1ª e na 3ª memória de cálculos no processo do item 4.5.

corresponde exatamente à base de cálculo total da folha de pagamentos da Câmara Municipal, incluindo vereadores, demais empregados e comissionados sem vínculo.(...).

Mesmo considerando os dados consolidados na Planilha 1, a Fiscalização constatou que, em várias competências, foram incluídos em GFIP vereadores que nem mesmo exerciam mandato.

Planilha 2 – Valores passíveis de compensação – fl. 1.119.

Esta Planilha constitui uma consolidação dos dados constantes da Planilha 1 (incorporando, pois, os equívocos lá constatados), mas considera, de qualquer forma, os segurados cujas contribuições estariam efetivamente compreendidas na hipótese que legitimaria as compensações (apenas prefeitos, vice-prefeitos e vereadores).

Observa-se que apura o montante compensável de R\$ 1.000.600,46 (atualizado até maio de 2007).

Planilha 3 – Demonstração de créditos a compensar considerando o valor corrido da Planilha 2 – fl. 1.120.

Tendo a Planilha 2 apurado o montante compensável de R\$ 1.000.600,46 (reiterando: em que peses os equívocos registrados na Planilha 1), esta Planilha, considerando as compensações realizadas, demonstra que, ao ser realizada a compensação de setembro de 2007, restaria um saldo de R\$ 30.577,71. Por isso, com a compensação relativa a outubro de 2007 (R\$ 201.332,74), o saldo do crédito compensável foi totalmente exaurido, havendo nesta competência um excesso de compensação de R\$ 170.755,03.

Portanto, todas as compensações realizadas nas competências posteriores (até outubro de 2009) deram-se indevidamente, ou seja, sem que existisse o respectivo crédito compensável.

Assim, consoante destaca a Fiscalização, como as compensações foram realizadas através de GFIP relativas ao período de maio de 2007 a outubro de 2009, compreendendo créditos do período de novembro de 1999 a setembro de 2004; e, como os lançamentos fiscais foram formalizados em 06/12/2013, data da formal notificação do Contribuinte (fl. 1.139/1.140), a Fiscalização deixou de glosar as compensações relativas aos recolhimentos do período entre maio e dezembro de 2007, em face da ocorrência da decadência, que reconheceu de ofício, em que pese ter constatado, como demonstram as Planilhas 1 a 3, que em outubro de 2007 já tinha ocorrido excesso (parcial) de compensação, além de que, em relação a novembro e dezembro de 2007, as compensações já não tinham mais o respectivo crédito, então declarado nas GFIP.

Pelas mesmas razões, nas competências seguintes – janeiro de 2008 a outubro de 2009 – para as quais também foram

declaradas compensações nas correspondentes GFIP, já não mais havia crédito compensável, inexistindo, pois, os créditos desta forma declarados.

Não há controvérsia quanto ao fato de que realmente não existiam os créditos compensáveis, declarados e compensados, entre janeiro de 2008 e outubro de 2009.

Nem mesmo a Impugnação discute esta questão. Então, resta apenas analisar se, nestas circunstâncias, encontram-se presentes as premissas legais que autorizam a incidência da multa isolada.

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, § 2º da Lei n.º 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas pelo INSS 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.

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.

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, sobretudo em face da impossibilidade de compensação que não provou o recorrente ter efetivamente recolhido, bem como evidente ausência de liquidez e certeza do crédito utilizado pela contribuinte para promover as compensações.

Conforme o relatório fiscal, constatou-se pela análise das GFIP e documentos apresentados, que o contribuinte realizou indevidamente compensações considerando a declaração de inconstitucionalidade da contribuição devida pelos agentes políticos.

*Vejamos a conclusão da decisão da DRJ e dos termos do acórdão recorrido:
O caso concreto, conforme expressamente consignou a Fiscalização, as compensações deram-se nas seguintes circunstâncias:*

1. Não foi observado o prazo prescricional, sobre o que a Fiscalização define:

Além disso, como as compensações se iniciaram em 05/2007, considerando-se o prazo prescricional, só seriam passíveis de inclusão na memória de cálculos os valores declarados a partir de 04/2002 com recolhimento em 05/2002.

2. Não foram realizadas as devidas retificações das GFIP, de forma a excluir as informações relativas aos segurados em relação aos quais as contribuições foram compensadas, desabilitando-os da condição de titulares de direitos previdenciários, em relação ao que assim a Fiscalização se manifestou:

3.5.3. A obrigatoriedade de retificação das GFIP para exclusão dos exercentes de mandato eletivo informados antes do início das compensações é explicada pelo § 1º do artigo 225 do RPS, abaixo transcrito. A não observância desta norma pode se refletir na concessão de benefícios indevidos e conseqüentes prejuízos aos cofres da Previdência Social, configurando crime conforme a IN nº 15.

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...).

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não recolhimento.

(...).

3. Utilização de crédito em valor superior ao montante das contribuições compensáveis (teriam sido considerados os valores correspondentes aos totais apurados em folhas de pagamentos e não apenas as contribuições relativas aos agentes políticos exercentes de cargos eletivos, considerado o correspondente período apenas: novembro de 1997 a setembro de 2004).

4. Assim, não obstante ter sido apurado pela Fiscalização um crédito de R\$ 1.000.600,46, o Contribuinte realizou compensações no montante de R\$ 5.110.707,10.

5. Não obstante formal requisição, inclusive reiterada, a Administração Municipal não apresentou demonstrativos e dados consistentes quanto aos valores considerados como integrantes dos créditos compensados, tampouco dos respectivos critérios de reajustes, mesmo em face da apresentação de três memórias de cálculo.

Por todas estas razões a Fiscalização considerou presentes os requisitos legais que fazem incidir a multa isolada e que assim justificou:

4.7. Em resumo, a prefeitura não observou o prazo prescricional, não efetuou a retificação das GFIP (em tese,

crime de falsificação de documento público – GFIP – devido à manutenção de pessoa que não possui a qualidade de segurado) e utilizou uma base de cálculo indevida, visto que o correto seria o total das remunerações dos prefeitos, vice-prefeitos e vereadores e não o total da folha de pagamento da Câmara Municipal (em tese, crime de falsificação de documento público – GFIP – devido à inserção de declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado).

Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, base do presente recurso, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, corroborado pela decisão de 1ª instância, conforme acima transcrito, 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 § 10 do art. 89 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

Ao contrário de outros processos de compensação, onde a empresa promove as compensações, amparada em decisão judicial que delimita o alcance de seu direito, no presente caso, mesmo que se argumente a existência de declaração do STF acerca da inconstitucionalidade da contribuição dos agentes políticos, não há como afastar as exigências legais para que a empresa possa efetivamente demonstrar o direito "líquido e certo" a compensação.

Vejamos, quais os fatos trazidos pela autoridade fiscal para constituir o lançamento, e que foram considerados válidos pelo julgador a quo para negar provimento ao recurso do contribuinte:

3.4.4. Conclui-se, pelo disposto no CTN, no RPS e na IN nº 15, que o prazo para pleitear restituição ou efetuar a compensação das contribuições previdenciárias recolhidas sob o fundamento do art. 12, I, "h", da Lei nº 8.212, declarado inconstitucional pelo STF, é de cinco anos a contar da data da extinção do crédito tributário, ou seja, da data do pagamento.

A Fiscalização assim relata as providências do Contribuinte visando à obtenção de autorização administrativa para a compensação:

4.5.4. Nas folhas 305 a 338, consta resposta da Delegacia da Receita Previdenciária em Sorocaba, informando sobre os procedimentos para realização da compensação, sobre o prazo prescricional (ver item 3.4.), sobre a obrigatoriedade de retificação das GFIP, com a exclusão dos exercentes de mandato eletivo (ver item 3.5) e com cópia da Instrução Normativa IN MPS/SRP nº 15, de 12 de setembro de 2006, que regulou a matéria. Cabe observar que a Secretaria da Receita Previdenciária e a Secretaria da Receita Federal foram unificadas a partir de 02/05/2007, criando a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, por força da Lei 11.457/07.

Segue o relato, dando conta de que as compensações foram realizadas de qualquer forma, tendo sido, então, apuradas pela Fiscalização as seguintes irregularidades:

4.7. Em resumo, a prefeitura não observou o prazo prescricional, não efetuou a retificação das GFIP (em tese, crime de falsificação de documento público – GFIP – devido à manutenção de pessoa que não possui a qualidade de segurado) e utilizou uma base de cálculo indevida, visto que o correto seria o total das remunerações dos prefeitos, vice-prefeitos e vereadores e não o total da folha de pagamento da Câmara Municipal (em tese, crime de falsificação de documento público – GFIP – devido à inserção de declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado).

(...).

5.3. Desta forma, não foram glosadas as compensações efetuadas de 05 a 12/2007, em função da decadência, apesar de indevidos por não preencherem os requisitos necessários apresentados. O lançamento de 2008 está amparado pelo artigo 173 do CTN, em face do dolo já explicitado no item 4.7. As Planilhas 2 e 3 do Anexo Único demonstram que, se cumpridos os pré-requisitos necessários à compensação, o valor corrigido passível de compensação seria de R\$ 1.000.600,46 e estaria integralmente compensado na competência de 10/2007.

Na Planilha 2 foram consideradas as remunerações do prefeito e do vice-prefeito declaradas em GFIP e as remunerações dos vereadores declaradas em folhas de pagamento, sendo as contribuições previdenciárias recolhidas corrigidas pela taxa Selic. Portanto, o sujeito passivo teve uma compensação superior a que teria direito homologada por decadência, não existindo, portanto, qualquer amparo legal para as compensações de 2008 e 2009.

Quanto à incidência da multa isolada, a Fiscalização, após transcrever os fundamentos legais básicos (parágrafo décimo do artigo 89 da Lei 8.212/1991, combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/1996), assim resumindo suas conclusões e a motivação:

5.7. A falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo quanto às compensações indevidas demonstradas no item 4.7. (inobservância da prescrição, não retificação das GFIP e bases de cálculo majoradas) impõe a aplicação de multa isolada de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, a partir da edição da MP 449/2008 em 03/12/2008. A falsidade da declaração se configura na data de entrega/envio da GFIP. A Planilha 4 do Anexo Único demonstra as datas de envio das GFIP, os valores compensados a partir de 12/2008, as competências e os valores da multa isolada

Basta-nos uma leitura das informações acima, transcritas do termo de verificação fiscal, para entender que não simplesmente equivocou-se o autuado em relação as competências alcançadas pela prescrição, nem tampouco, fundamentou o auditor o lançamento e a aplicação da multa isolada simplesmente na ausência de retificação da GFIP, mas principalmente, na compensação de valores indevidos sobre folha de pagamento da Câmara Municipal, que declarou em GFIP ter direito líquido e certo a compensação. Descreveu ainda o auditor que o ente público compensou a totalidade da folha da Câmara e não apenas a contribuição sobre os agentes políticos, diga-se fato acatado pelo próprio recorrente em seu recurso.

Entendo que deve o auditor, analisando pontualmente cada caso concreto, identificar a verba compensada, para só então definir a existência de falsidade de declaração. Ou seja, concordo que compete ao auditor apontar efetivamente a falsidade, o que no caso dos autos, entendo ter a autoridade fiscal demonstrado.

Note-se que o legislador não exigiu a demonstração da fraude por parte do agente fiscal, como muito argumentado pelo recorrente, nem mesmo dolo, 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 n.º 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, § 1, da Lei nº 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, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Mas, qual o limite 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 de contribuições sem efetivamente comprovar o recolhimento indevido, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração no meu entender.

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber, que tratou com muita propriedade a questão:

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.dicionarioaurelio.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.

Contudo, 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 9430/1996

Podemos 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, como no presente caso.

Conclusão

Face o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.