



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

**Processo nº** 11080.726034/2011-62  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.238 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de novembro de 2012  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** MULTILAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO CONFIGURADO**

O órgão julgador não está obrigado a apreciar toda e qualquer alegação apresentada pela recorrente, mas tão somente aquelas que possuem o condão de formar ou alterar sua convicção

**ESPONTANEIDADE - DESCABIMENTO**

O benefício da espontaneidade se aplica somente a multas de caráter punitivo, relativas ao descumprimento de obrigação acessória, e não à multa de caráter moratório, aplicada pelo descumprimento da obrigação principal.

**COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO - GLOSA**

Não há previsão legal para que se aceite a compensação de créditos previdenciários pertencentes a sujeito passivo que não possui relação direta com o fato gerador ou o responsável pelo tributo.

Constatada a compensação de valores efetuada indevidamente pelo contribuinte ou em desacordo com o permitido pela legislação tributária, será efetuada a glosa dos valores e constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI**

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

**MULTA - Reconhecimento da redução da multa diante da benesse estampada no artigo 106, II, C do CTN. Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem**

seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96, artigo 61.

Assim é que o caso em tela exige.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Wilson Antônio de Souza Correa

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Wilson Antônio de Souza Correa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Wilson Antônio de Souza Correa.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente a 15% sobre o valor constantes das notas fiscais emitidas por cooperativa de trabalho, e referente à glosa de compensação.

Conforme Relatório Fiscal, (fls. 17), o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de remuneração pelos serviços prestados por cooperados por meio de cooperativa de trabalho, constatado por meio da análise de contratos firmados com o contribuinte, respectivas notas fiscais/faturas e lançamentos contábeis.

Segundo consta, a autuada foi contratante dos serviços da Cooperativa de Trabalho e deixou de recolher a contribuição patronal a seu cargo, corresponde a 15% ( quinze por cento) incidente sobre os valores constantes das notas fiscais e faturas.

Também é objeto do lançamento as glosas de compensação relativa a créditos que a autuada adquiriu de outras empresas e compensou em GFIP, sem permissão legal.

A autoridade lançadora esclarece que, embora o período da autuação seja anterior à MP 449/2008, foi verificado, em cada competência, a multa menos onerosa ao contribuinte, ou seja, se a oriunda da legislação ao tempo da prática ou se da legislação atual, em observância ao disposto no art. 106, do CTN, sendo que, para as competências em que a multa anterior é mais benéfica, foi lavrado o auto de infração CFL 78.

Assim, é objeto do presente processo administrativo fiscal, dois Autos, a saber:

I -AI Debcad 37.342.933-9, referente a 15% sobre o valor constantes das notas fiscais emitidas por cooperativa de trabalho, com aplicação da multa de 75%, nos termos da legislação atual, ou de 24%, conforme legislação anterior, e referente à glosa de compensações indevidas, tendo sido aplicada multa de mora de 20%, nos termos do § 9º, art. 89, da Lei 8.212/91 e

II - AI Debcad 37.342.934-7, CFL 78, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.212/1991, inciso IV, do art. 32, acrescentado pela Lei n. 9.528/97 e redação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 10-35.974, da 7ª Turma da DRJ/POA (fls. 117), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 132), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega nulidade do acórdão recorrido por ter deixado de enfrentar os argumentos e razões que fundamentam a impugnação, sob a alegação de que a “constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública”.

Defende que, do mesmo modo que a administração não deve violar a lei, também não deve violar a Constituição e, no caso de conflito entre esta e aquela, prevalecem, por óbvio, as disposições da Carta Magna.

Entende que, ao não conhecer e enfrentar os argumentos trazidos na impugnação e que foram justificados com referência ao texto da CF, a decisão recorrida acarretou cerceamento do direito de ampla defesa da recorrente.

No mérito, reitera que o art. 22, IV, da Lei 8.212/91 opõe-se à CF, e que a Lei 9.876/99, ao acrescentar o referido dispositivo à mencionada norma legal, desbordou da outorga de competência estabelecida no art. 191, I, “a”, da CF, que só autoriza a exigência desta contribuição sobre serviços prestados por pessoa física.

Traz decisões do STF para reforçar suas afirmações e conclui que é indevida a exigência de que a recorrente proceda ao recolhimento de 15% sobre valores relativos aos serviços que lhe foram prestados por cooperativa.

Quanto às glosas de compensação, destaca que não se trata de créditos de terceiros, mas de créditos que, depois de regulamente adquiridos pela recorrente, com base no permissivo do artigo 286, do Código Civil, passaram a integrar o seu patrimônio, tratando-se, portanto, da compensação de créditos de propriedade da recorrente.

Sustenta que o art. 170, do CTN, ao dispor que “*A lei pode (...) autorizar a compensação de créditos*”, não está determinando que o direito de compensação tributária dependesse da edição de lei infraconstitucional, mas sim apenas permitindo que, se necessário, prevejam-se procedimento, casos e prazos, pelos Estados.

Discorre sobre o instituto da compensação, ressaltando que, no caso em tela, a recorrente e a Fazenda Pública são, ao mesmo tempo, credores e devedores uma da outra e que a extinção das obrigações recíprocas, até onde se compensarem, se mostra como medida impostergável de Direito e Justiça.

Insurge contra o AI DEBCAD 37.342.934-7, argumentando que, uma vez demonstrada inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos à cooperativas, não teria finalidade razoável penalizar o contribuinte que eventualmente deixou de informar esse mesmo pagamento ao Fisco.

Enfatiza que, independentemente da discussão da evidente relação de dependência que se constata entre a obrigação acessória e a principal, é de se observar, como atesta o item 20.2 do AI recorrido, a falta que porventura houvesse sido cometida pela recorrente já foi objeto de correção e, portanto, não seria razoável persistir na aplicação da penalidade que originou o AI.

Transcreve o § 1º, do art. 291, do RPS, para demonstrar que, no âmbito previdenciário, prevalece o entendimento de que as punições constantes da legislação têm caráter meramente educativo, e não arrecadatório, sendo, portanto, passíveis de relevação mediante certas condições, e que, como os fatos teriam ocorrido em data anterior à revogação, pelo Decreto 6.727/2009, do dispositivo transcrito, permanece aplicável, no presente caso, a relevação da multa nele prevista, já que os fatos regem-se pela lei vigente à época de sua ocorrência.

Finaliza requerendo que seja conhecido e provido o presente recurso voluntário.

Processo nº 11080.726034/2011-62  
Acórdão n.º **2301-003.238**

**S2-C3T1**  
Fl. 156

---

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise dos autos, registro o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade do acórdão de primeira instância, argumentando que a autoridade julgadora teria deixado de enfrentar argumentos e razões que fundamentam a impugnação.

Entende que, ao não conhecer e enfrentar os argumentos trazidos na impugnação e que foram justificados com referência ao texto da CF, a decisão recorrida acarretou cerceamento do direito de ampla defesa da recorrente.

Porém, vale ressaltar que o órgão julgador não está obrigado a apreciar toda e qualquer alegação apresentada pela recorrente, mas tão somente aquelas que possuem o condão de formar ou alterar sua convicção.

Tal entendimento encontra respaldo em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aplicada subsidiariamente conforme se depreende do Recurso Especial, cuja ementa transcrevo abaixo:

*RESP 208302 / CE ; RECURSO ESPECIAL1999/0023596-7 –  
Relator: Ministro Edson Vidigal – Quinta Turma – Julgamento  
em 01/06/1999 – Publicação em 28/06/1999 – DJ pág 150*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA  
FINS DE PREQUESTIONAMENTO. ADMISSIBILIDADE.  
REFERÊNCIA A CADA DISPOSITIVO LEGAL INVOCADO.  
DESNECESSIDADE.*

*1. Legal a oposição de Embargos Declaratórios para pré  
questionar matéria em relação a qual o Acórdão embargado  
omitiu-se, embora sobre ela devesse se pronunciar; o juiz não  
está obrigado, entretanto, a responder todas as alegações das  
partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para  
fundar a decisão.*

*2. Recurso não conhecido.*

*REsp 767021 / RJ ; RECURSO ESPECIAL 2005/0117118-7 –  
Relator: Ministro JOSÉ DELGADO - PRIMEIRA TURMA –  
Julgamento em 16/08/2005 - DJ 12.09.2005 p. 258*

*PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO,  
OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE  
MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL.  
ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA  
JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA  
MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE.*

*1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o aresto do valor obtido com a alienação de imóvel.*

*2. Argumentos da decisão a quo que são claros e nítidos, sem haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é devidamente abordada no aresto a quo. (g.n.)*

Verifica-se que o Acórdão recorrido demonstra a convicção do julgador diante dos fatos e argumentos que lhe foram apresentados, seja pela auditoria fiscal, seja pela autuada.

Ademais, a recorrente apenas alega, mas não aponta quais os tópicos não foram objeto de análise no Acórdão recorrido.

Portanto, não se verifica a nulidade alegada pelo contribuinte.

Quanto à apreciação de alegações de inconstitucionalidade pelas autoridades julgadoras administrativas, cumpre observar que a Portaria 10.875/2007, que disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei 11.457/2007, determina:

*Art. 18. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:*

*I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;*

*II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 40 do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.*

Assim, a autoridade julgadora não está obrigada a apreciar as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos legais, já que não poderá aplicá-las.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade da Decisão-Notificação por cerceamento de defesa.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que a cobrança de contribuições de 15% sobre valores relativos aos serviços que lhe foram prestados por cooperativa é ilegal e que a Lei 9.876/99, que acrescentou o art. 22, IV, na Lei 8.212/91 fere a Constituição Federal.

No entanto, cumpre observar que a legislação apontada se encontra em plena vigência em nosso ordenamento jurídico, e amparam as contribuições lançadas.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de tais exações, vez que a sua cobrança possui amparo legal. Conforme nos ensina Hans Kelsen:

*“partindo da premissa unidade lógica da ordem jurídica, tenta impôr concordância apriorística entre a lei e a Constituição, que acabe por negar não apenas a possibilidade jurídica da sanção da nulidade, mas da própria noção de inconstitucionalidade "lato sensu":*

*"A afirmação de que uma lei válida é "contrária à constituição" (anticonstitucional) é uma "contradictio in adjecto", pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível qualquer afirmação jurídica sobre ela. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio lex posterior "derogat priori", mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição.*

*Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional" (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 2. ed., trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p287).*

Ademais, a exemplo do que ocorre na primeira instância administrativa, também ao Conselho de Contribuintes não é permitido deixar de aplicar lei que lhe pareça inconstitucional, como também não se pode declarar, no âmbito administrativo, a inconstitucionalidade do ordenamento jurídico, sob pena de grave lesão ao princípio basilar da separação dos Poderes.

Por esse motivo é que o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

E também o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, por meio da Súmula CARF nº 02, transcrita a seguir:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, “o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

Nesse sentido, reitera-se, a autoridade julgadora administrativa, de primeira ou segunda instância, como agente da Administração, não está obrigada a apreciar as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos legais, já que está impedida de aplicá-las

Como tomadora dos serviços de cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, a recorrente está obrigada a recolher a contribuição devida incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Portanto, houve o fato gerador da contribuição previdenciária, uma vez que em nenhum momento a recorrente nega que tenha tomado serviços de cooperados por intermédio das Cooperativas citadas no Relatório Fiscal.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: “o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”

E sendo o lançamento um ato vinculado, o agente fiscal, ao constatar que a empresa tomou serviços de cooperados por intermédio de cooperativa e deixou de recolher a contribuição a seu cargo, qual seja, 15% sobre o valor da nota fiscal, lavrou corretamente a presente o AI, em observância aos normativos legais que regem a matéria.

A autuada tenta, ainda, demonstrar a legalidade da compensação de contribuição previdenciária por ela efetuada utilizando-se de direitos creditórios adquiridos de uma outra empresa.

Argumenta que não se trata de créditos de terceiros, mas de créditos que, depois de regulamente adquiridos pela recorrente, com base no permissivo do artigo 286, do Código Civil, passaram a integrar o seu patrimônio, tratando-se, portanto, da compensação de créditos de propriedade da recorrente.

Entretanto, se a empresa cedente possuía de fato tais créditos, conforme afirmado no recurso, e se a MULTILAB, que adquiriu os créditos da empresa cedente, compensou esses valores com as contribuições previdenciárias, significa que a Previdência

Social era a devedora da empresa cedente, uma vez que, de acordo com o § 1º, do art. 66, da Lei 8.383/91, “a compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”.

E, se a recorrente ampara a aquisição desses créditos no art. 286, do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/02, entendo que essa cessão de créditos deveria observar também o que dispõe o art. 290, do mesmo Código Civil.

O referido dispositivo legal estabelece que:

*Art. 290. A cessão do crédito não tem eficácia em relação ao devedor, senão quando a este notificada; mas por notificado se tem o devedor que, em escrito público ou particular, se declarou ciente da cessão feita.*

Contudo, verifica-se, dos autos, que a recorrente não comprovou o cumprimento do requisito acima, já que não consta que a Previdência Social, devedora dos créditos cedidos, tenha sido notificada judicialmente da operação.

Portanto, não há como acatar a pretensão da recorrente de compensar valores utilizando-se de créditos adquiridos de terceiros.

A autuada alega, ainda, que o art. 170, do CTN, ao dispor que “A lei pode (...) autorizar a compensação de créditos”, não está determinando que o direito de compensação tributária dependa da edição de lei infraconstitucional, mas sim apenas permitindo que, se necessário, prevejam-se procedimento, casos e prazos, pelos Estados.

Entretanto, observa-se que o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 170, remeteu, sim, à lei, a função de estipular as condições para que seja autorizada a compensação de créditos líquidos e certos, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador ordinário.

A Lei 8.212/91, em seu art. 89, estipulou as condições em que poderá haver a compensação, em ambas as redações vigentes à época da ocorrência do fato gerador, a saber:

*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*

*§ 1ºAdmitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.*

*§2ºSomente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 desta Lei.*

*§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência.na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido*

*Art.89.As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Assim, como o CTN é claro ao estabelecer que o contribuinte apenas pode compensar suas dívidas e créditos quando a lei autorizar, e como a Lei 8.212/91, que trata das contribuições previdenciárias, não autoriza a compensação realizada pela autuada, conclui-se que a compensação efetuada pela empresa recorrente não encontra amparo legal.

E sendo o ato praticado pela administração pública é vinculado, o seu agente só pode agir em conformidade com o que a lei determina.

Nesse sentido, ao constatar a compensação em desacordo com o que estabelece os normativos legais que tratam da matéria, a autoridade fiscal lavrou corretamente o presente auto, glosando as compensações indevidas.

Entendo que a possibilidade de a autuada utilizar créditos da empresa cedente existiria caso a mesma fosse sucessora desta ou resultante de fusão, transformação, incorporação ou cisão da primeira (art. 132 e 133 do Código Tributário Nacional - CTN).

No entanto, no caso sob análise, a cessionária não se encontra em nenhuma destas condições relativamente à empresa cedente.

O art. 121 do CTN traz a definição legal de sujeito passivo da obrigação tributária, qual seja:

**Art.121** - *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*

*.Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

No caso em tela, o sujeito passivo do tributo lançado por meio do AI discutido é a empresa recorrente, ou seja, a MULTILAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA, e a cessionária, detentora do crédito cedido não possui nenhuma relação com o fato gerador da contribuição previdenciária lançada.

A transação entre as empresas cedente e cessionária não pode mudar o conceito de sujeito passivo tal qual definido na lei, conforme determina o art. 123 do CTN, transcrito a seguir:

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

Transcrevo, a seguir, trecho da decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em caso similar, cujo entendimento é totalmente contrário ao defendido pela recorrente:

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. COMPENSAÇÃO. DAÇÃO EM PAGAMENTO. CESSÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGOD 156,XI E 123 DO CTN.*

*1. Os contribuintes nominados Tibagi Serviços Marítimos Ltda e SLC Construção e Sreviços Ltda efetuaram negócio jurídico de cessão de crédito, pretendendo agora, o cessionário, dar ao INSS, em dação em pagamento, o montante pactuado para extinguir crédito tributário devido na condição de contribuinte.*

*2. O pedido não é juridicamente possível porque, a teor do art. 3º do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.*

*3. De outra banda, dentre as formas de extinção do crédito tributário, elencadas no art. 156 do CTN, a LC 104/2001 introduziu o inciso XI, prevendo forma extintiva “a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei”. O caso é de crédito; não de imóveis;*

*4.Nada impede também, entre nós, que a lei da pessoa competente admita a dação em pagamento, fixando-lhe as condições e os limites. No silêncio da lei, o pagamento será efetuado em dinheiro. Aliás, esse também o sentido da jurisprudência dominante. Lei não há contemplando a hipótese.*

*5.Por outro vértice analisada a questão, não merece guarida o argumento de que tratar-se-ia de compensação de débito com créditos próprios, uma vez integrado no patrimônio da SLC o crédito oriundo da cessão pré-citada.*

*6. Tal cessão de crédito da Tibagi para SLC é res inter alios para o INSS, face ao art. 123 do CTN(“Salvo disposição de lei*

*em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”). É dizer: Continua a SLC devedora das contribuições perante o INSS e a Tibagi a credora perante INSS. É que no Direito Tributário, o tratamento é distinto daquele normatizado pelo Direito Civil, e assim é porque a obrigação é ex lege, e não contratual.*

*7. Para fins de prequestionamento, explico que esta Turma, ao assim decidir o feito, não viola os arts. 42, § 3º e 567, II do CPC, uma vez que tais dispositivos tratam de legitimidade das partes no processo de conhecimento e de execução, tendo caráter meramente processual, não abarcando, por isso, a pretensão dos agravantes.*

*8. Agravo de Instrumento improvido. Embargos de Declaração prejudicados (AG 145497/CS, Processo 2003.04.01.020.743-1, TURMA ESPECIAL, Rel. Juiz Fábio Rosa, DJU de 15/01/2003, p. 808).*

Relativamente ao AI DEBCAD 37.342.934-7, a recorrente alega que, uma vez demonstrada inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos à cooperativas, não teria finalidade razoável penalizar o contribuinte que eventualmente deixou de informar esse mesmo pagamento ao Fisco.

Todavia, conforme restou demonstrado acima, incide contribuições sobre os pagamentos realizados às Cooperativas de Trabalho, pelos serviços prestados por seus cooperados.

Portanto, a empresa está obrigada a informar esse fato gerador em GFIP e, ao deixar de fazê-lo, a recorrente descumpriu determinação expressa no art. 32, inciso IV, com redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Assim, conforme exposto acima, houve infração à legislação previdenciária, e como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância à legislação que trata da matéria.

Quanto à afirmação de que houve correção da falta, vale observar que, em nenhum momento, a fiscalização fez tal afirmação, mas apenas registrou que a empresa apresentou GFIPs retificadas após 04/12/2008.

Essa observação importa apenas para fins de fundamentação do AI, se no FLD código 68 ou 78.

Tais correções podem se referir a outros fatos geradores que não os objeto dos AIs ora discutidos.

Portanto, não consta que tenha havido correção da falta.

Mesmo porque, se a recorrente tivesse corrigido a falta objeto do AI em tela, incluindo os fatos geradores relativos aos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, não haveria motivos para ela contestar as contribuições lançadas por meio do AI DEBCAD 37.342.933-9, como fez em seu recurso, alegando ilegalidade e inexigibilidade de tais exações.

Ademais, a recorrente poderia ter apresentado as GFIPs para comprovar a correção da falta. Contudo, não o fez, apenas alegando, sem, contudo, comprovar suas afirmações.

Porém, entendo que não basta alegar. E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Dessa forma, em relação ao argumento de que, no âmbito previdenciário, prevalece o entendimento de que as punições constantes da legislação têm caráter meramente educativo, e não arrecadatório, sendo, portanto, passíveis de relevação mediante certas condições, vale reiterar que a recorrente não comprovou o cumprimento das condições elencadas no art. 291, do RPS.

Quanto ao entendimento de que, tendo os fatos ocorrido em data anterior à edição do Decreto 6.727/2009, que revogou o § 1º, do art. 291, do RPS, permanece aplicável, no presente caso, a relevação da multa nele prevista, já que os fatos regem-se pela lei vigente à época de sua ocorrência, é oportuno esclarecer que a relevação da multa era uma benesse concedida aos contribuintes que cumprissem certas condições.

E, se as retificações que a empresa fez nas GFIPs corrigiram de fato as faltas objeto do AI, o que, é importante reiterar, não restou comprovado nos presentes autos, mesmo assim, com a revogação do § 1º, do art. 291, do RPS, essa benesse não mais existia quando da suposta correção da falta, já que as GFIPs retificadas foram entregues após 04/12/2009.

De fato, assiste razão à recorrente quando afirma que os fatos regem-se pela lei vigente à época de sua ocorrência.

Assim, quando da ocorrência do fato, qual seja, a suposta correção da falta, o art. 291, do RPS, não estava mais em vigor, já que o Decreto 6.727 é de janeiro/2009.

Portanto, conclui-se que os Autos de Infração foram lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e identificado a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como demonstrado, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada, fazendo constar, nos relatórios que compõem os AIs, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura dos Autos e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Nesse sentido e

**Considerando tudo mais que dos autos consta,**

Voto por CONHECER DO RECURSO e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

### Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa.

### MULTA

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *in verbis*':

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.*

....

*O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106, do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.*

...

*(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/11/2005)"*

*"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.*

*1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributária. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem as fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizados, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, do CPC. (STJ, REsp 94511/PR, 1ª T., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ: 25/11/1996)"*

Assim, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 10, II, C do Código Tributário Nacional, no caso em tela a multa a ser aplicada é aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9.430/1996.

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Redator designado

*(assinado*

*digitalmente)*