



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

Processo nº 11516.720391/2012-31
Recurso nº 999.999 Embargos
Acórdão nº 2301-004.670 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria Contribuição Previdenciária
Embargante CANGURU S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/01/2012

DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DECLARADOS EM GFIP E COMPENSADOS COM CRÉDITOS ORIUNDOS DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA ANTIGOS. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A simples ação judicial para cobrança de títulos da dívida externa brasileira antigos, sem qualquer provimento judicial favorável, não dá guarida ao contribuinte para quitar seus débitos previdenciários. Além de prescritos, o ordenamento jurídico vigente à época, notadamente as Leis nº 8.212/91 e nº 10.179/2001, não acolhe a extinção dos débitos previdenciários mediante a compensação ou a dação em pagamento com referidos créditos.

APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. PROCEDÊNCIA. CRÉDITOS DE TERCEIROS, CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, prevista expressamente no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Correta a imputação de multa isolada de 150%, quando o contribuinte insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de Títulos da Dívida Pública Externa, prescritos e de terceiros, sem qualquer amparo legal, o que demonstra não possuir direito líquido e certo à compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar os embargos. Vencidos o relator Fábio Piovesan Bozza e a Conselheira Alice Grecchi, que cancelavam a multa isolada. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andréa Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo - Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Júlio César Vieira Gomes, Alice Grecchi, Andréa Brose Adolfo, Fábio Piovesan Bozza, Ivacir Júlio de Souza, Gisa Barbosa Gambogi Neves, Amílcar Barca Teixeira Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte, ora Recorrente (fls. 336-501), em face do acórdão de primeira instância que lhe foi integralmente desfavorável, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Florianópolis/SC (fls. 312-331).

Para a adequada compreensão dos fatos que orbitam em torno da controvérsia estabelecida no presente processo administrativo, faço o resumo a seguir.

A fiscalização vinculada à Delegacia da Receita Federal (DRF) em Florianópolis/SC promoveu lançamento de ofício, formalizado no Auto de Infração DEBCAD nº 51.012.528-0, de 11/04/2012, por meio do qual se exige da Recorrente o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais (também conhecidas como *contribuições previdenciárias patronais*), relativas aos períodos de apuração compreendidos entre 02/2010 e 01/2012 (fls. 5-57).

Na data da lavratura, a composição do débito fiscal era a seguinte:

Principal (contribuições previdenciárias)	R\$ 19.106.296,99
Multa de mora (até 20%)	R\$ 3.796.925,70
Juros de mora	R\$ 2.231.423,99
Multa isolada por falsidade de declaração (150%)	R\$ 28.659.445,82
TOTAL	R\$ 53.794.092,50

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

Autenticado digitalmente em 08/06/2016 por FABIO PIOVESAN BOZZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016

por FABIO PIOVESAN BOZZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado dig

italmente em 08/06/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 09/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mencionadas contribuições previdenciárias haviam sido declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e, supostamente, extintas em virtude de compensação efetuada no próprio documento fiscal (fls. 95-245).

Em esclarecimentos apresentados durante o processo de fiscalização, a Recorrente alega ser possuidora de crédito em fase de execução contra a União Federal e o INSS, reconhecido judicialmente na Ação de Execução de Título Extrajudicial nº 2007.34.00.040037-3, em trâmite perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal (fls. 58-66).

O direito à compensação (ou, como alega, “pagamento, através de conversão em renda de seus débitos”) teria fundamento no art. 156, inc. I e VI do Código Tributário Nacional (CTN) e nos arts. 1º, 2º e 6º da Lei nº 10.179/2001. Por esse motivo, requereu à fiscalização a suspensão da exigibilidade do débito previdenciário até ulterior decisão judicial final acerca da “conversão em renda”.

Os dispositivos acima mencionados possuem a seguinte redação:

Código Tributário Nacional

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento; (...)

VI - a conversão de depósito em renda;

Lei nº 10.179/2001

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a emitir títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, com a finalidade de: (...)

IV – troca por títulos emitidos em decorrência de acordos de reestruturação da dívida externa brasileira, a exclusivo critério do Ministro de Estado da Fazenda; (revogado pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 2º Os títulos de que trata o caput do artigo anterior terão as seguintes denominações: (...)

III – Notas do Tesouro Nacional – NTN, emitidas preferencialmente para financiamento de médio e longo prazos.

Parágrafo único. Além dos títulos referidos neste artigo, poderão ser emitidos certificados, qualificados no ato da emissão, preferencialmente para operações com finalidades específicas definidas em lei.

Art. 6º A partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para

pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate.

Além desses dispositivos, a Recorrente menciona outros comandos legais e infralegais com a finalidade de ver reconhecido o alegado direito à compensação do seu crédito contra o débito previdenciário, a teor do art. 6º da Lei nº 10.179/2001.

A fiscalização, no entanto, não admitiu o procedimento adotado pela Recorrente e afastou a pretensão de suspender a exigibilidade do débito previdenciário. Para fundamentar o lançamento de ofício, aduziu, em apertada síntese, que:

(i) as hipóteses de extinção do débito previdenciário estão taxativamente arroladas no art. 156 do CTN e entre elas não se encontra a forma pretendida pela Recorrente;

(ii) o suposto crédito invocado refere-se à Títulos da Dívida Pública Externa Brasileira, emitidos no início do século XX, o qual não se encontra abrangido pela Lei nº 10.179/2001, nem em outros diplomas legais que regulam a compensação de créditos com débitos fiscais e previdenciários;

(iii) trata-se de crédito prescrito, seja por inobservância dos prazos especificamente estatuídos nos Decretos-leis nº 263/67 e 396/68, seja genericamente pelo transcurso dos prazos constantes nos Códigos Civis de 1916 e de 2002;

(iv) o fato de o crédito corporificado nos Títulos da Dívida Pública Externa Brasileira estar sendo discutido judicialmente torna-o incerto e ilíquido; e

(v) é vedada a compensação de crédito objeto de discussão judicial, antes do respectivo trânsito em julgado, a teor do art. 170-A do CTN.

Além de lançar as contribuições previdenciárias, com os consectários legais, a fiscalização também impôs à Recorrente multa de ofício isolada, no importe de 150% do valor total do débito indevidamente compensado, com base no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, *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 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).

A fiscalização argumenta inexistir qualquer fundamento legal para efetuar a compensação em GFIP, vez que declarado e compensado valores arbitrários, sem qualquer critério ou norma legal para sua utilização, “com o intuito único de ganhos financeiros ilegais e consequente prejuízo ao erário público” (itens 31 e 32 do Relatório Fiscal, fls 55). Além disso,

o patrono da Recorrente utilizaria o mesmo expediente em, pelo menos, outras nove ações judiciais, de teor semelhante. Apenas na ação envolvendo a Recorrente, haveria mais de 75 empresas, destaca a fiscalização.

Em consequência, os sócios administradores da Recorrente foram identificados no anexo ao Auto de Infração e foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, em razão das supostas declarações com informações falsas em GFIP, formando o processo administrativo nº 11516.720601/2012-91.

Irresignada, a Recorrente apresentou Impugnação na qual, em essência: (i) reafirma a licitude do procedimento adotado e a legitimidade do seu crédito contra a União Federal e o INSS; e (ii) expõe as limitações do programa gerador da GFIP quanto à indicação da modalidade de extinção do débito previdenciário, não lhe restando outro procedimento a não ser a extinção pela compensação (o correto, a seu ver, seria o “pagamento através de conversão em renda”) (fls. 264-310).

No julgamento de primeira instância administrativa, a DRJ de Florianópolis/SC corroborou integralmente o lançamento fiscal e julgou improcedente a Impugnação (fls. 312-331).

A fundamentação do acórdão ora recorrido fez referência, em essência, aos argumentos contidos no Relatório Fiscal que compõe o auto de infração. Além disso, fez o cotejo do caso analisado com vários julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negam a possibilidade de o contribuinte realizar a extinção de tributos com Títulos da Dívida Pública, sob qualquer modalidade, como pagamento, dação ou compensação. Também traz à colação entendimento das jurisprudências judicial e administrativa que afirma estarem prescritos os créditos contidos em tais títulos. Por fim, confirma a imposição da multa de ofício isolada às fls. 330-331, uma vez que:

A autoridade fiscal demonstrou o intuito perpetrado para a prática de evasão fiscal, forte na conduta de se aproveitar de crédito prescrito consubstanciado em Título de Dívida Pública Externa, de natureza não tributária, sem permissão legal para tanto, avaliado em quantia exorbitante próxima de um bilhão de reais, tal como consta da peça judicial apresentada pela impugnante, em que várias ações judiciais com variados contribuintes foram intentadas visando à evasão fiscal.

Insatisfeita, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF contra o acórdão de primeira instância, repisando os argumentos de defesa já mencionados acima, valendo destacar a irresignação da multa de ofício isolada, em virtude do seu caráter confiscatório (fls. 336-501).

A apreciação do recurso voluntário coube, inicialmente, ao Conselheiro Relator Adriano Gonzáles Silvério, que entendeu adequado naquele momento converter o julgamento em diligência, a fim de obter maiores informações sobre o processo judicial nº 2007.34.00.040037-3 (fls. 507-509).

Em março/2015, em resposta à intimação fiscal, a Recorrente tece, mais uma vez, considerações sobre a validade do procedimento adotado e junta a documentação que entende pertinente à diligência solicitada (fls. 516-652), a saber:

- petição inicial da Ação de Execução de Título Extrajudicial ajuizada em 13/11/2007 por diversas pessoas jurídicas (mas não inclui a ora Recorrente) em face da União Federal e do Banco Central do Brasil para a cobrança de supostos créditos contidos em Títulos da Dívida Externa Brasileira (fls. 580-626);
- petição datada e protocolada eletronicamente em 26/11/2010, requerendo a inclusão da Recorrente e de outras empresas no polo ativo da Ação de Execução de Título Extrajudicial nº 2007.34.00.040037-3, cuja atual numeração seria 39807-03.2007.401.3400 (fls. 627-635);
- petição datada de 14/09/2011, mas sem comprovação de protocolo físico ou eletrônico, reafirmando os termos da petição mencionada no item anterior, de 26/11/2010 (fls. 636-647);
- sentença proferida em 03/07/2012 pelo MM. Juízo da 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, reconhecendo a prescrição da pretensão executória e extinguindo o processo (fls. 544-548);
- recurso de apelação protocolado em 07/10/2013 contra a sentença (fls. 549-579); e
- extrato emitido em 05/02/2015 pelo sistema de consulta processual da Justiça Federal, arrolando os nomes das exequentes, sendo que não consta o nome da Recorrente (fls. 537-541).

Os autos do processo administrativo voltaram a este CARF para julgamento do recurso voluntário interposto e redistribuído a novo relator, uma vez que o conselheiro originalmente sorteado deixou de compor este colegiado (fls. 663).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 06/11/2012 e o recurso voluntário foi interposto em 26/11/2012. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A primeira questão a ser analisada diz respeito à possibilidade de extinção dos débitos previdenciários por meio do confronto com créditos oriundos de Títulos da Dívida Pública Externa Brasileira, emitidos no início do século XX.

O art. 146, inc. III da Constituição Federal de 1988 determina competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Embora o dispositivo elenque algumas matérias próprias de norma geral – como a definição de tributo,

obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência – ele o faz de forma exemplificativa, já que a relação aludida inc. III é precedida pela expressão “especialmente sobre”.

O Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado pela Constituição Federal com o “status” de lei complementar, disciplina as modalidades de extinção do débito fiscal e previdenciário.

Não obstante o teor do art. 6º da Lei nº 10.179/2001 (o qual atribui poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal aos títulos da dívida pública que menciona no art. 2º, a saber LTN, LFT e NTN), o intérprete mais atento dos art. 156 a 174 do CTN poderia ficar com sérias dúvidas quanto à possibilidade jurídica de o contribuinte realizar a extinção de débitos fiscais ou previdenciários com créditos constantes tais títulos, uma vez que essa hipótese não estaria contemplada pela lei complementar em questão.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, atenta a essa discussão, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 875/2012, cujo teor foi reafirmado na Nota PGFN/CDA nº 372/2015, posicionando-se de forma contrária à possibilidade de utilização de títulos da dívida pública em geral para fins de quitação de débitos fiscais e previdenciários, por constituir modalidade de *dação em pagamento*, a exigir edição de lei complementar.

O tema, no entanto, não é dos mais singelos. Em sentido contrário ao posicionamento fazendário, seria possível argumentar que o art. 6º da Lei nº 10.179/2001 encontra-se em perfeita sintonia com o disposto no art. 170 do CTN, o qual autoriza à lei (ordinária) a dispor sobre a *compensação* do débito fiscal com créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública, sem delimitar a sua origem (ou seja, o crédito não precisa advir necessariamente do recolhimento indevido ou a maior de tributos). Trata-se da mesma lógica aplicada ao art. 89 da Lei nº 8.212/91 ou ao art. 74 da Lei nº 9.430/96. Vejamos a redação desse dispositivo do CTN:

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

De todo modo, a eventual conclusão pela legalidade do art. 6º da Lei nº 10.179/2001 em face do art. 170 do CTN não significa que o crédito alegado pela Recorrente, consistente em Títulos da Dívida Pública do início do século XX sob a forma cartular, esteja automaticamente contemplado no referido dispositivo.

Aliás, o deslinde do presente processo encontra-se justamente na análise da liquidez, certeza e exigibilidade dos referidos títulos. Nesse sentido, o procedimento adotado pela Recorrente para tentar legitimar a extinção de suas obrigações previdenciárias já foi previamente identificado e objeto de alerta pelos diversos órgãos públicos federais.

Nesse sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o Ministério Público da União confeccionaram e distribuíram ao público em geral a cartilha intitulada “Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos: informações úteis sobre a prática e a vedação legal da utilização de títulos antigos da dívida pública para extinção de débitos tributários no âmbito

federal”. A seguir, destaco trecho de capítulo do referido documento que cuida exatamente do suposto direito creditório invocado pela Recorrente:

1.3.4 – Outros Títulos da Dívida Pública Externa

O endividamento externo da República teve início ainda no século XIX, mediante empréstimos tomados em instituições financeiras privadas, ou realizados por meio de lançamento de títulos no mercado internacional.

Esses títulos foram emitidos, em sua maioria, na primeira metade do século XX, em moeda estrangeira, sob a forma cartular e no exterior, sobretudo na Inglaterra, na França e nos Estados Unidos.

Sumariamente, o ente público brasileiro, beneficiário final do empréstimo, recebia o valor do banco estrangeiro. O banco estrangeiro então emitia títulos lastreados no crédito que tinha junto ao ente brasileiro e vendia esses títulos no exterior. Assim, o ente público brasileiro pagava ao banco emissor estrangeiro, que, por sua vez, pagava aos portadores dos títulos quando estes se apresentassem.

*Por isso, esses títulos eram, para todos os efeitos, **direitos estrangeiros**, sujeitos às leis do país em que foram emitidos, não sendo afetados pelas leis brasileiras, principalmente com relação a juros e correção monetária, não sendo possível o seu resgate em moeda nacional. Veja que o art. 13 do Decreto-lei nº 6.019, de 1943, não deixa dúvidas a respeito dessa regra: “Os empréstimos emitidos em libras e dólares serão pagos nas respectivas moedas de curso legal”.*

A reestruturação da dívida iniciada anos antes pelo Governo Federal culminou com a edição, em 23 de novembro de 1943, do Decreto-lei nº 6.019, acima citado. Este Decreto fixou normas definitivas para o pagamento e serviço dos empréstimos externos realizados em libras e dólares pelos Governos da União, Estados e Municípios, Instituto do Café do Estado de São Paulo e Banco do Estado de São Paulo, e abrangeu todas as dívidas decorrentes de empréstimos externos realizados em libras ou dólares por esses entes, provenientes de emissões de títulos no exterior.

*Os títulos emitidos em dólar americano foram **todos** chamados para resgate no exterior, tendo a última chamada sido realizada entre 1968 e 1979, em cumprimento aos planos estabelecidos pelo Decreto-lei nº 6.019, de 1943.*

*Com relação aos títulos emitidos em libras, tem-se que a esmagadora maioria já foi resgatada no exterior, restando pouquíssimos ainda em circulação, que deverão ser apresentados nos respectivos bancos pagadores **no exterior**.*

ATENÇÃO!

*O Tesouro Nacional **não** paga valores referentes a títulos cartulares, emitidos no século passado em moeda estrangeira.*

Títulos impressos em moeda estrangeira são negociados fora do Brasil; só podem ser resgatados no exterior, por meio do agente pagador credenciado e na moeda da emissão; não estão sujeitos a incidência de qualquer ajuste ou correção com base na legislação brasileira.

As autoridades públicas federais também traçaram o “modus operandi” típico envolvendo o aproveitamento fiscal de títulos antigos da dívida pública, com incontestável semelhança aos fatos realizados no presente caso:

Nas fraudes mais recorrentes, os contribuintes são informados que seus débitos tributários poderão ser extintos pela utilização de crédito decorrente de ação de execução de título da dívida pública externa, movida contra a União. Muitas vezes são orientados até mesmo a retificarem as suas declarações já entregues à Receita Federal para inserir a informação de uma ação judicial de execução de título da dívida pública como forma de suspensão da cobrança do débito tributário declarado.

Não bastasse isso, a análise dos documentos relativos à Ação de Execução de Título Extrajudicial nº 2007.34.00.040037-3, que supostamente legitimaria o direito creditório da Recorrente, contém diversos óbices:

- (i) conquanto a Recorrente tivesse peticionado ao MM. Juízo da 18ª Vara Federal para ver incluído seu nome no rol do polo ativo, tal pedido acabou não sendo apreciado, fato comprovado pelos documentos juntados pela Recorrente, especialmente pelo extrato emitido em 05/02/2015 pelo sistema de consulta processual da Justiça Federal (fls. 537-541);
- (ii) ainda que regularmente estivesse compondo o polo ativo da ação judicial, a sentença proferida em 03/07/2012 foi de improcedência, reconhecendo a prescrição da pretensão creditória (fls. 544-548).

Por todas essas circunstâncias, não reconheço a extinção da dívida previdenciária nos termos propalados pela Recorrente e, por consequência, entendo correto o lançamento de ofício efetuado pela fiscalização, por meio da lavratura do Auto de Infração, relativamente ao valor do principal, multa de mora e juros de mora.

A segunda questão a ser analisada refere-se ao lançamento de multa de ofício isolada, no importe de 150% do valor total do débito indevidamente compensado, com base no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Já nessa parte, penso assistir razão à Recorrente.

E assim o faço, não porque se trata de multa confiscatória, como alegado no recurso (lembre-se, ainda, o teor da Súmula CARF nº 2 que impede este órgão administrativo de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária), mas porque os requisitos para sua imposição não foram preenchidos. A multa isolada somente seria cabível se a fiscalização tivesse comprovado a “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

Ora, a falsidade pode ser de duas ordens: material ou intelectual.

A falsidade material consiste em viciar fisicamente o suporte documental, cuja força probatória se quer modificar, mediante criação ou alteração do seu conteúdo. Não é o caso dos autos.

Já a falsidade intelectual, também chamada de falsidade ideológica, altera o elemento objetivo do documento, modificando a verdade material das declarações emitidas ou a narração das circunstâncias do fato.

Assim, por exemplo, uma escritura pública de compra e venda de bem imóvel: (i) pode ter a sua data da lavratura rasurada (falsidade material) ou (ii) pode atestar intencionalmente, por ato do oficial público, com ou sem conivência das partes, algo que na realidade não aconteceu com as pessoas que intervieram no negócio, no lugar ou no tempo em que foi lavrada ou em que ocorreram os fatos nela certificados (falsidade intelectual).

Na espécie, a fiscalização cingiu-se a motivar o lançamento da multa isolada em ilações ou deduções lógicas sobre fatos que supostamente já seriam de conhecimento da Recorrente, por ocasião do preenchimento da GFIP, como, por exemplo, o fato de os Títulos da Dívida Pública já estarem prescritos, ou mesmo de a Recorrente ter conhecimento das diversas ações judiciais com o mesmo teor, intentadas pelo seu patrono em favor de diversas outras empresas, configurando o conluio para a atividade fraudulenta.

Ocorre que tais fatos não estão provados nos autos e os indícios levantados pela fiscalização não permitem concluir pela falsidade das GFIP apresentadas. Na melhor das hipóteses, poderia comprovar o dolo do patrono, mas não necessariamente da Recorrente, uma vez que estas pessoas, na dinâmica das relações mantidas, poderiam ter interesses diferentes: enquanto um tentaria ludibriar a outra, a outra tentaria aproveitar uma boa oportunidade de negócio, aparentemente lícita.

Nesse ponto, vale enfatizar o conceito de indício. Indício é todo fato conhecido capaz de formar o convencimento de alguém, por raciocínio indutivo, sobre a existência de outro fato, tido como desconhecido, em virtude de haver algum tipo de relação de causa ou efeito entre eles. São exemplos de indícios, relativamente ao crime de homicídio, as impressões digitais, a arma deixada no local do crime, o projétil, as manchas de sangue, os registros eletrônicos de saída e de entrada do local do delito.

E é justamente a inexistência dessa relação de causa e efeito entre as alegações da fiscalização e a existência de falsidade nas GFIP que, a meu ver, macula o lançamento da multa isolada.

As provas carreadas nos autos indicam que a Recorrente não tentou ocultar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, informando-os corretamente ao Fisco, por meio da GFIP. Nesta mesma declaração, o Fisco foi cientificado acerca da pretensão compensatória, não havendo contemporaneamente a este fato qualquer decisão judicial em sentido contrário.

A própria cartilha preparada pelas autoridades públicas federais assevera a possibilidade de as empresas serem vítimas e não fraudadoras desse esquema:

O objetivo desta cartilha é alertar aos contribuintes sobre o perigo de serem vítimas de armadilhas envolvendo fraudes tributárias, com especial interesse nos tributos administrados pela Receita Federal.

As provas carreadas nos autos indicam que a Recorrente não tentou ocultar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, informando-os corretamente ao Fisco, por meio da GFIP. Nesta mesma declaração, o Fisco foi cientificado acerca da pretensão compensatória, não havendo contemporaneamente a este fato qualquer decisão judicial em sentido contrário, o que afastaria a presunção do dolo de falsidade no momento da elaboração e da entrega da declaração fiscal.

A jurisprudência deste tribunal administrativa tem se mostrado atenta a tal circunstância, exigido da autoridade fiscal a demonstração cabal da intenção de enganar o Fisco, mediante o emprego da figura da falsidade. A título ilustrativo, cite-se os seguintes julgados:

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA ISOLADA. ART. 89, § 10º, DA LEI Nº 8.212/9. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FALSIDADE.

À luz do art. 18, da Lei nº 10.833/2003, a multa isolada só é aplicável quando restar comprovada a falsidade na declaração do sujeito passivo, não podendo ser presumida pelo simples preenchimento incorreto da declaração quanto à ausência de trânsito em julgado de sentença judicial.

(Ac. 9202-003.732, de 28/01/2016, Rel. Patrícia da Silva)

MULTA ISOLADA. NÃO COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. ELEMENTO CONSTITUTIVO DO TIPO OBJETIVO DA INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO.

Sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação pelos órgãos judicantes administrativos depende da análise de tais meios de prova para sindicar a efetiva falsidade da declaração, os quais não são supríveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

(Ac. 2401-004.031, de 26/01/2016, Rel. Arlindo da Costa e Silva)

Por essa razão, rejeito o lançamento da multa de ofício isolada, realizada com fulcro no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo a cobrança dos valores principais dos débitos

previdenciários lançados, bem como as respectivas multas de mora e os juros de mora, excluindo-se a multa de ofício isolada.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Brose Adolfo - Redatora designada.

MULTA ISOLADA.

Peço licença para discordar do relator, no tocante à exclusão da multa isolada de 150%, prevista no artigo 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, *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).

Neste quesito, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, considerando que a informação em GFIP de compensações realizadas, sem que a empresa encontre-se exercendo direito líquido e certo, leva sim, a uma declaração falsa, capaz de ensejar a aplicação da multa prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91.

Nesse sentido, transcrevo trecho do voto da Conselheira Elaine Vieira, proferido no Acórdão nº 9202-003.725, em julgamento recente na Câmara Superior deste Conselho (sessão de 28/01/2016), sobre a aplicação da multa ora examinada:

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 de contribuições adquiridas de terceiros, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito líquido e certo "seu", na verdade inexistente; indicando nítida falsidade de declaração.

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, 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.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-decontribuição, 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 utilizouse 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.

...

De se concluir que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, prevista expressamente no art. 89, §10º da lei 8212/91, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, o que restou demonstrado no presente caso. (Grifos nossos.)

No caso sob exame, a empresa efetuou compensação de contribuições previdenciárias com supostos créditos derivados de Títulos da Dívida Pública Externa. Títulos esses datados do início do século XX, emitidos em moeda estrangeira (Libras), de natureza financeira, pertencentes a terceiros (a empresa alega que teria solicitado a inclusão como autora na Ação de Execução de Título Extrajudicial - nº 2007.34.00.040037-3 - entretanto tal informação não pode ser confirmada e, mesmo que o fosse, a decisão final foi pela improcedência do pedido, por prescrição do direito creditório, conforme sentença de 07/2012).

Destacamos os seguintes excertos do relatório fiscal (e-fls. 46 a 57) que corroboram tal situação:

30. A extinção do crédito tributário, encontra-se exaustivamente arroladas no art. 156 do Código Tributário Nacional, e entre elas não se encontra a forma pretendida pela empresa, compensar débitos com o oferecimento de Títulos da Dívida Pública. Mesmo assim a empresa efetuou compensação entre Títulos da Dívida Pública Externa (de natureza financeira), com créditos de natureza tributária, sem qualquer autorização legal para o pretendido.

...

30.2 Estando extinta a pretensão relativa ao resgate dos títulos, atingidos pela prescrição, inexistente crédito a ser compensado, com os débitos apontados pelo contribuinte. As apólices da dívida pública, emitidas no início do século XX, não são títulos idôneos à compensação ou pagamento de débitos tributários. Sendo que inexistente lei que autorize a compensação de tais títulos com tributos, inexistente a possibilidade jurídica do pedido.

...

30.4 No que se refere à ação judicial, trata-se de ação judicial em andamento na 18ª vara federal do Distrito Federal com referência a execução de título da Dívida Pública e sem que se verifique qualquer decisão em relação aos pedidos que possam constar na inicial. Além disso, a interessada sequer consta como parte autora, conforme andamento processual. Registre-se ainda que o advogado que trata da ação judicial nº 2007.34.00.040037-3 é o mesmo que peticiona em nome da contribuinte. Além de ser inapropriada a vinculação da interessada a uma ação judicial ainda em fase inicial da qual não faz parte e que trata de crédito não tributário; tem-se que

Processo nº 11516.720391/2012-31
Acórdão n.º **2301-004.670**

S2-C3T1
Fl. 673

são falsas as informações contidas em GFIP acerca dos valores compensados. (Grifos nossos.)

Portanto, os créditos utilizados pela empresa não preenchem os requisitos para compensação definidos pela legislação tributária aplicáveis às contribuições previdenciárias (certeza e liquidez), estando assim, a meu ver, comprovada a falsidade da declaração para fins de aplicação da multa isolada.