



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

Processo n° 11516.722298/2012-61
Recurso n° 006.686 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.686 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente JOTUR AUTO-ONIBUS E TURISMO JOSEFENSE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO FINANCEIRO DA DÍVIDA PÚBLICA DA UNIÃO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

A compensação de contribuições previdenciárias está sujeita a rito e condições específicas definidas na Lei nº 8.212/91 e na Constituição Federal.

Somente poderá ser compensada contribuição para a Seguridade Social na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

É vedada a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, 'a', e II, da CF/88 para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA.

A falsidade da declaração se manifesta na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um crédito sabidamente inegável para os fins de compensação de Contribuições Previdenciárias, eis que o crédito alegado não havia sido gerado por recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, condição indispensável à compensação pretendida, alterando, assim, a verdade sobre fato juridicamente relevante, prejudicando, em consequência, o direito creditório do Fisco Federal, consubstanciado nas contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

ATOS PROCESSUAIS. INTIMAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. ART. 23 DO DECRETO Nº 70.235/72.

As intimações dos Atos Processuais devem ser feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, como também por via postal ou por meio

eletrônico, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado, respectivamente, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária ao Sujeito Passivo, desde que por este autorizado, a teor dos incisos I, II e III, do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo ordem de preferência.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a glosa das compensações efetuadas indevidamente, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Luciana Matos Pereira Barbosa, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2011

Data da lavratura dos Autos de Infração: 26/09/2012.

Data da Ciência dos Autos de Infração: 28/09/2012.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Curitiba/PR que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração nº 51.022.938-7 e 51.022.941-7, decorrentes de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, juntamente com a multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 33/43.

De acordo com a resenha assinada pela Autoridade Lançadora, o crédito tributário ora em lançamento é constituído pelos seguintes Autos de Infração:

- AI nº 51.022.938-7: referente à glosa de compensações declaradas em GFIP, em desacordo com a legislação de regência, no período de 06/2011 a 13/2011, baseadas em supostos créditos de ação judicial transitada em julgado, adquiridos da empresa CLÍNICA DE REPOUSO CAMPO BELO LTDA;
- AI nº 51.022.941-7: referente à multa prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91.

De acordo com o Relatório Fiscal, no transcorrer dos procedimentos de auditoria verificou-se que o contribuinte havia declarado em suas GFIP compensação de Contribuições Previdenciárias nas competências 06/2011, 07/2011, 08/2011, 10/2011, 11/2011.e 13/2011. Devidamente intimado a prestar esclarecimentos inerentes aos valores das compensações de contribuição previdenciária efetuadas, o Contribuinte apresentou escritura pública de Cessão de Créditos, lavrada em julho de 2012 (na escritura apresentada não consta o dia da lavratura), do 1º Ofício de Notas José de Britto Freire Filho, situado no Rio de Janeiro - RJ, onde é outorgante a empresa CLÍNICA DE REPOUSO CAMPO BELO LTDA, com sede em Bom Jesus do Itabapoana - RJ, inscrita no CNPJ nº 34.389.718/0001-33, na qual consta que a CLÍNICA DE REPOUSO CAMPO BELO LTDA é detentora CRÉDITO FINANCEIRO DA DÍVIDA PÚBLICA DA UNIÃO, cuja ação tramita na 8ª Vara Federal do Rio de Janeiro - RJ, ajuizada sob nº 99.001.2654-8, e certidão de decurso de prazo, emitida contra a ré (UNIÃO) em 27.02.2000 e sentença de 1º grau com confirmação da tutela antecipada em 07.11.2005 e Acórdão, dando trânsito em julgado ao primeiro pleito, em 17.06.2007, na ordem de R\$ 146.423.058,55 .

Foi apresentado, também, o “CONTRATO DE COMPRA E/OU VENDA DE CRÉDITOS FEDERAIS ORIUNDOS/SUS, de 27 de julho de 2011”

Assim, tendo em vista que a compensação não se houve realizada de acordo com o que reza o art. 89 da Lei nº 8.212/91, a Fiscalização procedeu à glosa de compensação indevida e, na mesma toada, infligiu ao Sujeito Passivo a multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 70/135.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 06-46.754 – 6ª Turma da DRJ/CTA, a fls. 5712/5727, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 16/05/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 5729.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 5737/5766, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Nulidade do Auto de Infração eis que os créditos foram constituídos pelo próprio contribuinte, quando da entrega da Declaração GFIP;
- Nulidade do lançamento em razão de modificação ilegal do MPF;
- Validade da compensação por crédito financeiro decorrente de condenação do mesmo ente federativo;
- Inexistência de falsidade da GFIP a justificar a multa isolada de 150%;
- Que a multa isolada de 150% tem caráter confiscatório;

Ao fim, requer a reforma do Acórdão recorrido.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 16/05/2014. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17/06/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. NULIDADE I

O Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão de modificação ilegal do MPF.

Sem razão !

Publicado com o escopo de estabelecer normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração previdenciária em matéria fiscal, o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, determinou que os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários devem ser instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ressalvadas as hipóteses previstas no §3º do seu art. 2º.

Nessa perspectiva, a ação fiscal, para ser qualificada como regular, necessita ser conduzida sob a cobertura de MPF válido, aqui incluídas suas prorrogações, desde a sua deflagração até o seu encerramento, devendo o auditor fiscal, nesse interregno, emitir todos os documentos fiscais atávicos ao seu ofício que importem numa conduta a ser praticada pelo Fiscalizado, tais como Notificações Fiscais e autos de infração.

DECRETO Nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal

coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

§5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

No que pertine à regulamentação do MPF, o §4º do art. 2 do citado Dec. 3.724/2001 estatui que o Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

Nessa esteira, em 29 de junho de 2011 houve-se por publicada a Portaria MF nº 3.014/2011 dispondo sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecendo normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, nessa linhada, instituiu normatização específica relacionada aos prazos de validade do MPF, bem como em relação ao mecanismo de prorrogação e de ciência desta ao Fiscalizado.

Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Avulta dos Dispositivos Suso selecionados que a ciência do Sujeito Passivo acerca do MPF dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

No caso dos autos, o procedimento fiscal teve início em 01/02/2012, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, a fls. 28/29, no qual consta expressamente consignado tanto o número do Mandado de Procedimento Fiscal quanto o seu respectivo código de acesso

De outro eito, as alterações no MPF decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, sendo que a ciência do Sujeito Passivo dar-se-á, igualmente, no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Merece ainda ser destacado que a prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, de acordo com a discricionariedade da Autoridade administrativa.

Deve ser citado, ainda, que a Portaria SRF nº 6.087/2005 na qual se fundamenta a insurgência do Recorrente, foi revogada expressamente pela Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007, ou seja, muito antes do início da ação fiscal.

Por tais razões, rejeitamos esta preliminar de nulidade.

2.2. NULIDADE II

O Recorrente alega nulidade do Auto de Infração eis que os créditos foram constituídos pelo próprio contribuinte, quando da entrega da Declaração GFIP.

Sem razão igualmente !

De fato, o §7º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, estabelece que o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Acontece que o caso presente não versa sobre a constituição de crédito tributário mediante declaração de fatos geradores em GFIP. Ao revés, os efeitos jurídicos produzidos pelas declarações de compensação aviadas na GFIP entregues seriam condizentes com a extinção de Crédito Tributário via compensação, nos termos assentados no art. 156, II, do CTN.

Código Tributário Nacional

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Sendo a compensação pretendida pelo Recorrente considerada indevida pela Administração Tributária, necessário se torna o lançamento de ofício de molde a formalizar a constituição do Crédito Tributário decorrente da glosa de compensação, além de abrir espaço ao Contribuinte para o exercício do seu direito constitucional ao contraditório e ampla defesa.

Nessa perspectiva, da glosa de compensação indevida resulta que permanece sem adimplemento perante os cofres públicos as Contribuições Previdenciárias correspondentes aos valores glosados.

Assim, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, vigente à data do lançamento, estatui que sendo constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nessa Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Por tais razões, rejeitamos também esta preliminar de nulidade.

Vencidas as preliminares de nulidade, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O Recorrente alega ser válida a compensação por crédito financeiro decorrente de condenação do mesmo ente federativo.

Sem razão.

Cabe iluminar, inicialmente, que no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito tributário, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o Código Tributário Nacional - CTN conferiu ao instituto da compensação os contornos jurídicos de modalidade de extinção do crédito tributário da fazenda pública em face do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos dos seus artigos 156, II ; 170 e 170-A.

Código Tributário Nacional – CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

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

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

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Note-se que, ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170 do CTN estatuiu que a lei poderia, nas condições e sob as garantias que estipulasse, ou cuja estipulação em cada caso atribuisse à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Dessarte, o instituto da compensação, no Direito Tributário, depende, pois, de previsão legal.

Atendendo ao comando do CTN, no âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei nº 8.383/91, cujo Art. 66 dispôs que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderia efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do referido dispositivo legal impôs uma restrição à compensação tributária ao dispor que a compensação, no âmbito tributário, só poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, **contribuições federais, inclusive previdenciárias**, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, **o contribuinte poderá** efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (com Redação dada pela Lei nº 9.069/99)*

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

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

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

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

Em se tratando de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, a regulamentação jurídica do instituto da compensação tributária foi confiada à Lei nº 8.212/91, cujo art. 89 assim estatui:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95) (grifos nossos)

§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. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§2º Somente 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. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

§8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

A redação do *caput* do Art. 89 da Lei nº 8.212/91 é de clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública, decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

Para tornar esse entendimento o mais livre de dúvidas possível, o parágrafo segundo do mesmo art. 89 complementou o respectivo *caput* dispondo que somente pode ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ou seja, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social:

- a) A cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do Art. 22, I, II e III da Lei Nº 8.212/91.
- b) As contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o Art. 24 da Lei Nº 8.212/91.
- c) As contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, conforme Art. 20 da Lei Nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

As disposições inscritas no parágrafo segundo do aludido art. 89 combinadas com as do parágrafo único do art. 11, ambos da Lei nº 8.212/91, excluem da compensação toda e qualquer espécie de crédito da empresa em face da fazenda pública que não sejam aquelas decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos artigos 20, 22, I, II e III e 24, todos da Lei Orgânica da Seguridade Social - LOSS.

Ocorre que a impossibilidade da compensação de contribuições previdenciárias com qualquer outra espécie de tributo que não os previstos nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91 não partiu de mera decisão política nem da consciência social do Legislador Ordinário. Antes, tem matriz constitucional. O inciso XI do Art. 167 da Constituição da República determina ser vedada a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, 'a', e II, da CF/88 para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social – RGPS de que trata o art. 201 da CF/88.

Constituição Federal

Art. 167. São vedados:

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

(...)

Dessarte, pela perspectiva constitucional, a destinação dos recursos provenientes das contribuições sociais a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; e das contribuições sociais a cargo do trabalhador e dos demais segurados da previdência social não pode ser outra que não o pagamento dos benefícios do RGPS, circunstância que afasta, peremptoriamente, e em definitivo, qualquer possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias com qualquer outra espécie de tributo que não os previstos nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91.

Realçadas as normas constitucionais e legais supracitadas, deflui que a compensação de contribuições previdenciárias somente e tão somente pode ser realizada na estrita hipótese de pagamento ou recolhimento indevido das contribuições sociais a que se referem as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91. NENHUMA OUTRA.

Não pode ser reconhecida como válida, portanto, a compensação de contribuições previdenciárias com créditos decorrentes de *CRÉDITO FINANCEIRO DA DÍVIDA PÚBLICA DA UNIÃO*, em razão de expressa vedação constitucional.

Alerte-se que de acordo com o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, o Ordenamento Jurídico não concede a ninguém a escusa de descumprir a Lei sob a alegação de que não a conhece.

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

3.2. DA MULTA ISOLADA

O Recorrente se insurge em face da aplicação da multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Aduz ainda que a multa isolada de 150% tem caráter confiscatório.

Conforme já salientado anteriormente, a redação do *caput* do Art. 89 da Lei nº 8.212/91 é de clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública, decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

De outro eito, o §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 estatui que nas hipóteses de compensação indevida, quando se comprove a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, *in casu*, a GFIP, o Contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual de 150% incidente sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

- I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)
- II. Multa isolada, no valor correspondente a 150% incidente sobre o valor indevidamente compensado, nos casos em que ocorrer falsidade da declaração onde a compensação houve-se por informada ao Fisco. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, **pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:**

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “*falsidade da declaração*” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da *falsidade da declaração*, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“*na hipótese de compensação indevida*”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“*quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por *falsidade de declaração*?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa *falsidade de declaração*?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de *falsidade*?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui o direito creditório declarado, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo “*falsidade de declaração*”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o *codex* tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de *falsidade de declaração*, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpre salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - **Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.** (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Crime culposos (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposos, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado *dolo específico*, consubstanciado num especial fim de agir, *in casu*, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A tal conclusão também se converge ao se apreciar, pelo crivo da proporcionalidade, a dualidade de imputações fixadas nos parágrafos 9º e 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91: Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a intenção de fraudar a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do suso mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Tratando-se, por outro viés, de tentativa de fraude mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, visando dolosamente a reduzir tributo, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Nestes casos, assentado que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, deve o agente fiscal se certificar de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, de molde a se evitar, ao máximo, a imputação de penalidade indevida.

Não por outra razão, a hipótese típica em debate exige do agente fiscal, além da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), a comprovação da falsidade da declaração.

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as compensações indevidas nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social, conduzindo tais casos à hipótese genérica e abstrata assentada no §9º do citado art. 89 da Lei nº 8.212/91, que prevê, tão somente, a incidência de juros e multa moratória sobre o montante indevidamente compensado.

Corroborando o entendimento acima externado as disposições inscritas na Seção V - DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, do Capítulo V da IN RFB nº 900/2008, cujo art. 45 prevê que o sujeito passivo deve recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos, mesmo na hipótese de a compensação considerada como indevida ser decorrente de informação incorreta em GFIP.

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

**DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS**

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Art. 46. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no

9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Da conjugação dos termos alinhados nos artigos 45 e 46 extrai-se que a mera constatação de informação incorreta em GFIP da qual decorra compensação indevida de contribuições previdenciárias não implica, automaticamente, a imputação da multa isolada prevista no art. 46 da mesma Instrução Normativa em foco, eis que tal increpação depende da efetiva comprovação da falsidade da declaração.

Deflui daí o reconhecimento do próprio Poder Executivo de que a simples informação incorreta na GFIP da qual decorra compensação indevida não importa *de per se* em falsidade da declaração, sendo necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência e vontade de fraudar a lei visando a reduzir o montante de tributo devido.

Avulta, de todo o exposto, que a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento ardiloso e intencional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, conforme remissão expressa do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude, nos termos acima comentados, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior envergadura, com o propósito não somente de punir o infrator pela conduta perpetrada, extrapolando o evento do mero inadimplemento, como, também, de reprimir e desestimular comportamentos futuros de idêntico jaez.

Olhando com os olhos de ver, se nos afigura que o fator agravado na hipótese do §10 do dispositivo legal em realce não é a mera compensação indevida, mas, sim, a ação dolosa e consciente falsear a forma ou o conteúdo da declaração de compensação visando a iludir o Fisco Federal quanto à efetiva ocorrência dos fatos geradores.

Alerte-se que de acordo com o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, o Ordenamento Jurídico não concede a ninguém a escusa de descumprir a Lei sob a alegação de que não a conhece.

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Assim delimitadas as condições de contorno fáticas e jurídicas do caso em apreciação, e:

- Considerando que o CTN detém competência constitucional para estabelecer regras gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação e crédito tributários;
- Considerando que o art. 170 do CTN estatui que a lei só pode autorizar a compensação de créditos tributários com CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública;

- Considerando que o art. 66 da Lei nº 8.383/91 estatui expressamente que a compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie;
- Considerando que o caput do art. 89 da Lei nº 8.212/91 somente autoriza a compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- Considerando que o inciso XI do art. 167 da CF/88 veda, expressamente, a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais previdenciárias para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social;
- Considerando que a conduta dolosa se dá não somente quando o agente quer o resultado, mas também quando ele assume o risco de produzi-lo;
- Considerando que a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei para se escusar do cumprimento de obrigação a todos imposta;
- Deve se considerar igualmente que o Sujeito Passivo, ao volitivamente informar determinada compensação de Contribuições Previdenciárias em GFIP, tem a plena consciência de que está formal e oficialmente declarando possuir Crédito Tributário LIQUIDO E CERTO em face da Fazenda Pública, no montante correspondente à compensação informada, decorrente de recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

No caso em estudo, o Autuado declarou em suas GFIP em competências do período de 06/2011 a 13/2011, compensação de contribuições previdenciárias com CRÉDITO FINANCEIRO DA DÍVIDA PÚBLICA DA UNIÃO, adquiridos de terceiros, tendo a plena consciência de tais créditos não eram decorrentes de recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

A falsidade se manifesta, portanto, na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um crédito sabidamente inelegível para os fins de compensação de Contribuições Previdenciárias, dada a impossibilidade jurídica expressa no art. 167, XI, da Constituição Federal de 1988 e nos artigos 89 da Lei nº 8.212/91 e 66 da Lei nº 8.383/91, uma vez que o crédito alegado não havia sido gerado por recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, pois se tratava de Crédito Financeiro da Dívida Pública da União, alterando, assim, a verdade sobre fato juridicamente relevante, qual seja, a natureza jurídica do crédito alegado, prejudicando, em consequência, o direito creditório da Fazenda Pública, consubstanciado nas contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

(...)

Todos os elementos objetivos e subjetivos da conduta infracional, consubstanciados na efetiva declaração de direito creditório na GFIP, bem como os elementos de convicção de que crédito alegado não havia sido gerado por recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, e os respectivos elementos de prova encontram-se, um a um, descritos e presentes nos autos do vertente Processo Administrativo Fiscal, demonstrando e comprovando a efetiva presença de todos os elementos objetivos e subjetivos da falsidade ideológica consistente na consciente inserção nas GFIP de declaração diversa daquela que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar o Direito do Fisco Federal relativo às contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita pela Fiscalização a caracterização da efetiva ocorrência de compensação indevida de contribuições previdenciárias, bem como os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da falsidade das GFIP, demonstrados e devidamente comprovados pelos elementos de prova acostados aos autos, circunstância que clama a incidência da multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Por todo o exposto, voto na manutenção da multa isolada.

3.3. DA INTIMAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações sejam efetivadas em nome dos advogados que subscrevem o presente recurso, deve ser mencionado que a lei processual determina que as intimações sejam feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, ou por via postal, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou ainda por meio eletrônico, com prova de recebimento, a teor dos incisos I, II e III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das

respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)

§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)

§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do §8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)

Registre-se que a conveniência e comodidade do Patrono do Autuado não possui poderio suficiente para subjugar a vontade da lei. O contrário sim.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva. Relator.