



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

Processo nº 13433.000631/2010-61
Recurso nº 002.285 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.285 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente MUNICÍPIO DE AREIA BRANCA - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/01/2010

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto de demanda administrativa, implica renúncia ou desistência de eventual recurso interposto em via administrativa e inibe o conhecimento da matéria oferecida à apreciação da instância judicial.

Quando diferentes os objetos do processo judicial do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXERCÍCIO DO CONTRÁDITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal constitui-se no instrumento processual próprio e adequado para que o sujeito passivo exerça, administrativamente, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

CRÉDITO CONSOLIDADO EM PARCELAMENTO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias, cujo crédito tributário em favor do sujeito passivo esteja consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB, assim como o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964/2000, do Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684/2003 e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303/2006.

A compensação de contribuições previdenciárias com créditos despidos dos atributos de liquidez e certeza, cujo recolhimento não tenha sido

materialmente comprovado, será objeto de glosa e consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

MULTA ISOLADA. 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 supráveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

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 conceder provimento parcial ao Recurso Voluntário, devendo ser excluída do lançamento a parcela referente à multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/01/2010

Data da lavratura do AIOP: 20/07/2010.

Data da ciência do AIOP: 28/07/2010.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do Município acima identificado, referente à glosa de compensações de contribuições previdenciárias realizadas pelo Ente Público, no período de outubro/2008 a janeiro/2010, resultando no não recolhimento à seguridade social em época própria, da totalidade dos valores devidos a título de contribuições previdenciárias, conforme Relatório Fiscal a fls. 31/53, e Anexo Único.

Informa a fiscalização que o município fiscalizado não mantém Regime Próprio de Previdência Social, estando todos os seus servidores e demais prestadores de serviços vinculados ao Regime Geral de Previdência Social— RGPS.

O município Recorrente ajuizou Ação Declaratória nº 2008.84.01.001676-5 (fl. 141) perante a Seção Judiciária do Estado do Rio Grande do Norte, visando ao reconhecimento do direito compensação tributária referente à contribuição social sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo municipal no período de janeiro de 1998 a agosto de 2004, sem os limites preconizados pela Lei Complementar nº 118, Leis 9.032 e 9.129/95, e a atualização do crédito pela taxa SELIC. Por isso, a DRJ não conheceu da parte meritória coincidente da defesa administrativa ofertada pelo Impugnante, somente das questões não incluídas na ação judicial.

Relata a Autoridade Lançadora que o Ente Municipal alega possuir créditos em seu favor decorrentes de pagamentos efetuados à Seguridade Social em virtude de remunerações pagas a exercentes de mandato eletivo (prefeito, vice-prefeito e vereadores). Informa haverem sido analisados, também, os parcelamentos de débitos requeridos pelo Município de Areia Branca para o período em que seria possível a inclusão de valores decorrentes de remunerações de exercentes de mandato eletivo (fevereiro de 1998 até setembro de 2004).

Após os exames realizados, constatou a fiscalização que realmente houve a inclusão de contribuições previdenciárias decorrentes das remunerações de exercentes de mandato eletivo nestes documentos. Contudo, os valores das contribuições dos exercentes de mandato eletivo incluídos em parcelamentos não geram direito à compensação, tendo em vista que estes Parcelamentos ainda não foram liquidados. Os créditos tributários incluídos em parcelamento serão retificados, de forma a excluir dos mesmos as contribuições indevidas.

Por tais razões, concluiu a fiscalização pela inexistência de valores pagos indevidamente pelo autuado passível de pedido de restituição ou compensação.

Em sua resenha, a fiscalização assevera que o sujeito passivo, ao fazer inserir nas GFIP informação de compensação que sabidamente não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura conduta ilegal, cominada com a multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 295/333.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 380/386, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 11 de abril de 2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 393.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 396/402, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que os objetos da ação ordinária nº 0001676-43.2008.4.05.8401 e do presente Processo Administrativo Fiscal são distintos. Aduz que a ausência de análise da impugnação importa em malferição (*sic*) do contraditório, da ampla defesa e do tratamento isonômico das partes;
- Pugna pela compensação das contribuições previdenciárias incluídas em parcelamento.

Ao fim, requer reforma do Acórdão recorrido.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 11/04/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 10/05/2012, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Pugna o Recorrente que os objetos da ação ordinária nº 0001676-43.2008.4.05.8401 e do presente Processo Administrativo Fiscal são distintos e que a ausência de análise da impugnação importa em malferimento do contraditório, da ampla defesa e do tratamento isonômico das partes.

Razão não lhe assiste.

Com efeito, o município Recorrente ajuizou Ação Declaratória nº 2008.84.01.001676-5 (fl. 141) perante a Seção Judiciária do Estado do Rio Grande do Norte, visando ao reconhecimento do direito compensação tributária referente à contribuição social sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo municipal no período de janeiro de 1998

a agosto de 2004, sem os limites preconizados pela Lei Complementar nº 118, Leis 9.032 e 9.129/95, e a atualização do crédito pela taxa SELIC.

Assim, quanto ao direito de repetição das contribuições incidentes sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo (inclusive vereadores), recolhidas com base no art. 12, inciso I, alínea “h” da Lei nº 8.212/91, valor do indébito, modo de correção dos valores, sua prescrição e a necessidade de prévia retificação da GFIP (exigida pela Portaria MPS nº 133/2006), considerou o Órgão Julgador de 1ª Instância que a ação judicial proposta pelo sujeito passivo tem objeto idêntico àquele veiculado no presente processo administrativo.

E fê-lo com razão.

A releitura da norma encartada no §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, numa interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual, conduz ao entendimento de que a propositura de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo, importa renúncia dos beneficiários acobertados pelos resultados de tal demanda ao direito de recorrer na esfera administrativa e à desistência do eventual recurso interposto.

Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

Registre-se, por relevante, que o Recorrente, em seu instrumento de impugnação, invoca em seu favor os efeitos da demanda judicial ora em apreço. Nessa prumada, qualquer que seja a decisão proferida na esfera Administrativa a respeito de matérias idênticas às formuladas na ação declaratória em realce, ela não surtirá qualquer consequência perante o provimento judicial.

A matéria em apreço já foi enfrentada, em situações pretéritas idênticas, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dando ensejo à edição da Súmula nº 1, cujo Verbete transcrevemos adiante:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas

a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial invocada pelo Recorrente sobre direito de repetição das contribuições incidentes sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo (inclusive vereadores), recolhidas com base no art. 12, inciso I, alínea “h” da Lei nº 8.212/91, valor do indébito, limite de compensação, modo de correção dos valores, sua prescrição e a necessidade de prévia retificação da GFIP (exigida pela Portaria MPS nº 133/2006), correta foi a decisão proferida pelo órgão *a quo* ao não conhecer, em sede de impugnação administrativa, de idêntica matéria, restringindo a sua análise às questões não incluídas na ação judicial em realce.

Dessarte, pugnamos igualmente pelo não conhecimento dos temas levados à apreciação do Poder Judiciário, e reiterados no vertente Instrumento Recursal interposto perante este Colegiado, com fundamento no preceito insculpido no art. 126, §3º da Lei nº 8.213/91, em interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual.

Não há como se acatar o argumento esposado pelo contribuinte de que o não conhecimento de tais matérias importaria em malferimento do contraditório, da ampla defesa e da isonomia entre as partes. Ao contrário, a renúncia à Instância Administrativa decorre *ex lege* e de forma objetiva, independentemente do motivo ou do tempo em que a demanda tenha sido ajuizada perante o poder judiciário, cabendo a este Conselho zelar pela efetividade da lei.

Tal conclusão não colide com as diretivas positivadas no art. 35 da Portaria RFB nº10.875/2007, *in verbis*:

Portaria RFB nº10.875, de 16 de agosto de 2007.

Art. 35. A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto, importa em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.

Parágrafo único. Quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de cerceamento de defesa.

Vencidas as preliminares, 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 DOS VALORES INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO

O Recorrente considera ser viável a compensação das contribuições previdenciárias incluídas em parcelamento.

De fato, a fiscalização constatou que realmente houve a inclusão de contribuições previdenciárias decorrentes das remunerações de exercentes de mandato eletivo em parcelamentos. Contudo, considerou a fiscalização que os valores das contribuições dos exercentes de mandato eletivo incluídos em parcelamentos não geram direito à compensação, tendo em vista que estes Parcelamentos ainda não foram liquidados. Ponderou a Autoridade Lançadora que os créditos tributários incluídos em parcelamento seriam retificados, de forma a excluir dos mesmos as contribuições indevidas.

Ocorre, todavia, que o art. 89 da Lei nº 8.212/91 somente admite a compensação de contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido, ou a maior que o devido, desde que atendidas as condições e os termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008) (grifos nossos)

Atendendo ao comando legal assentado no art. 89, *caput, in fine*, da Lei nº 8.212/91, a Secretaria da Receita Federal do Brasil fez publicar no Diário Oficial da União de 31/12/2008 a Instrução Normativa nº 900/2008 disciplinando a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispondo em seu art. 34 que não pode ser objeto de compensação o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB, assim como o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964/2000, do

Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684/2003 e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303/2006.

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

(...)

§3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

(...)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;

(...)

XII - o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, decorrente de pagamento indevido ou a maior;

(...)

Diante de tal panorama, avulta não se contentar a legislação tributária com a mera inclusão de contribuições previdenciárias, supostamente indevidas, em parcelamento administrativo não integralmente quitado, para fins de compensação tributária. Ao revés, fulgura mais promissora a revisão administrativa do parcelamento realizado, visando ao expurgo das contribuições tidas como indevidas, e nova consolidação de débitos e créditos do sujeito passivo com o fito de se apurar se houve efetivamente recolhimentos indevidos e, havendo, promover-se a revisão do parcelamento.

Por tais razões, não vislumbramos razão ao Recorrente, eis que a legislação tributária é expressa ao excluir da compensação o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB.

3.2. DA MULTA ISOLADA E DA TIPICIDADE DA CONDUTA

Malgrado não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à tipicidade da conduta que deu ensejo à aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008.

Relata o auditor fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal a fls. 47/49, *ad litteris et verbis*:

6. DA MULTA ISOLADA POR UTILIZAÇÃO DE VALORES, EM COMPENSAÇÃO, SABIDAMENTE FALSOS.

6.1 O sujeito passivo, ao fazer inserir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, informação de compensação que sabidamente não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura a conduta ilegal do mesmo.

6.2 Pelo exposto, a postura do autuado amolda-se perfeitamente a situação prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (publicada no Diário Oficial da União — D.O.U., em 30 de novembro de 1964). Com efeito, ali se diz:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (grifamos)

6.3 A todas as luzes, portanto, o Município prestou uma informação em sua GFIP que não era verdadeira, e por consequência falsa. E o mesmo não pode sequer alegar que desconhece, ou desconhecia, a vedação de utilização de supostos créditos ainda submetidos à apreciação do Poder Judiciário, posto que a ninguém é dado a possibilidade de alegar o desconhecimento da Lei para se eximir de seu fiel cumprimento. E a vedação legal não decorre da interpretação subjetiva da auditoria fiscal: ELA E CLARA, LÍDIMA, LITERAL.

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. (os grifos foram acrescidos)

6.4 Além do mais, como já explanado, o próprio sujeito passivo buscou guarida no Poder Judiciário (Ação Declaratória do Direito à Compensação Tributária, de nº 2008.84.01.001676-5, inicial anexa por cópia — DOC. 04) para ter dilatado o prazo prescricional para utilização de seus supostos crédito, de forma que é indubitoso que tinha o mesmo pleno conhecimento de que o prazo prescricional legal era de 05 (cinco) anos.

6.5 A hipótese amolda-se à perfeição à parte final do art. 72, da Lei 4.502/64, já destacada. Deveras, o sujeito passivo não só pretendeu diferir ou evitar o pagamento, inserindo na GFIP uma informação que impedia sua cobrança pela RFB, como de fato o conseguiu até que a fiscalização, antes de esgotado o prazo homologatório de que trata o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, o constatou adotou as providências necessárias.

6.6 Desse modo, comprovado que a GFIP entregue pela empresa veiculou uma informação sabidamente falsa e que a Lei nº 8.212/91, com a nova redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (D.O.U., de 04/12/2008), convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009 (D.O.U., de 28/05/2009) comina pena de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor das contribuições que se informou ter compensado, independentemente da exigência do próprio tributo com os acréscimos moratórias, foi apurado o valor de R\$ 2.894.568,79 (dois milhões oitocentos e noventa e quatro mil quinhentos e sessenta e oito reais e setenta e nove centavos), lançado a título de multa isolada, no levantamento GL — **COMPENSACAO MULTA ISOLADA**, nos termos do parágrafo 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/1991, c/c Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (D.O.U., de 30/12/1996), in verbis:

Lei nº 8.212/1991

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

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

Lei 9.430/1996

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

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

(os grifos não constam no original)

Diante da conduta acima descrita, concluiu a autoridade fiscal que as ações perpetradas pelo Contribuinte se subsumiam, com perfeito ajuste, no tipo infracional descrito no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que pela sua relevância para o deslinde da causa o transcrevemos a seguir, procedendo então à lavratura do Auto de Infração correspondente.

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 ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (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 se 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 qualquer direito creditório, 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 culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposo, 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 pespaga 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.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, *verbatim*:

Lei nº 4.502/64

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

§2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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.

Daí a necessidade de se instruir o processo com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir o dolo da conduta infracional.

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, 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.

No caso ora em apreciação, julgando-se detentor de um direito de crédito em face da fazenda pública consistente em contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, o Recorrente promoveu nas competências outubro/2008 a janeiro/2010, a compensação de um volume creditório por ele calculado, informando tal evento nas GFIP correspondentes.

A fiscalização, ao sindicat a regularidade da compensação levada a cabo pelo Município em foco, concluiu que a compensação assim conduzida pelo sujeito passivo, não se encontrava em consonância com a lei, procedendo à glosa dos valores indevidamente compensados, nos termos do Auto de Infração objeto do Processo Administrativo Fiscal ora em análise, aplicando-lhe a penalidade prevista no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, além do lançamento de ofício do principal, indevidamente compensado.

Além da autuação referida no parágrafo anterior, a fiscalização procedeu à imputação, pela mesma conduta, da multa isolada prevista no §10 do já citado art. 89, cumulando a penalidade ora infligida com a multa prevista no §9º do mesmo dispositivo legal, circunstância que, em princípio, pode sugerir a ocorrência de indesejável *bis in idem*.

Chamamos a atenção para o fato de que, nas autuações convencionais, a mera descrição do fato e da disposição legal infringida no Relatório Fiscal da Infração, ante a reconhecida presunção de veracidade dos atos administrativos, já se configura como prova dos fatos infirmados pelos agentes públicos do fisco, a qual, dada a sua natureza *iuris tantum*, admite prova em contrário a ônus do sujeito passivo.

Ocorre, todavia, que, na hipótese infracional ora em debate, conforme já salientado alhures, a lei expressamente exige, na lavratura de Auto de Infração do vertente jaez, além da descrição do fato e da disposição legal infringida, um *plus extra a mais* (a redundância exagerada é proposital) consubstanciado na comprovação da falsidade da declaração por parte da Autoridade Lançadora, não se mostrando suficiente para fazer prova dos fatos, por força da própria lei, a mera presunção de veracidade do ato administrativo.

Ocorre que, compulsando os autos, não logramos deparar com qualquer indício de prova material tendente à comprovação da falsidade de declaração, sequer cópia das próprias GFIP onde a compensação tida como por indevida houve-se por declarada.

Registre-se que, sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional em apreço, 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 sindicat a efetiva falsidade da declaração, os quais, reiterar-se, não são supráveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Se nos antolha ter sido o vertente Auto de Infração instruído de maneira abominável, não honrando a Autoridade Fiscal demonstrar e comprovar a *falsidade da declaração*, elemento constitutivo do tipo infracional em relevo, carência esta que implica a não subsunção do fato espécie à hipótese abstrata e genérica prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, circunstância que importa na improcedência da multa isolada lançada no Auto de Infração ora em julgamento.

4. DECISÃO

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluída do lançamento, a parcela referente à multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, esta, no valor de R\$ 2.894.568,79, conforme consignado na folha de rosto do Auto de Infração a fl. 03.

Processo nº 13433.000631/2010-61
Acórdão n.º **2302-002.285**

S2-C3T2
Fl. 416

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA