ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13433.720423/2011-62
COPIA

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

Processo nº	13433.720423/2011-62
Recurso nº	999.999 Voluntário
Acórdão nº	**2301-003.199 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de novembro de 2012
Matéria	Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente	MUNICIPIO DE ENCANTO PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2009 a 30/11/2010

COMPENSAÇÃO - GLOSA

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

DECADÊNCIA

O direito de compensar valores recolhidos indevidamente extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido

ÓRGÃO PÚBLICO

Órgão Público está obrigado a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados vinculados ao RGPS que lhe prestam serviços.

AUXÍLIO-DOENÇA NOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO E ADICIONAL DE 1/3 - VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Incide contribuição previdenciária sobre as rubricas pagas pela empresa e que não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

O auxílio-acidente possui natureza salarial e integra, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A verba recebida a título de férias, com o terço adicional, ostenta natureza remuneratória, sendo, portanto, passível da incidência da contribuição previdenciária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO NA GFIP. INOCORRÊNCIA. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe a aplicação de multa isolada, no caso de compensação indevida, caso não comprovada, pelo fisco, a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo por intermédio da GFIP.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso na questão da multa isolada, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

(assinado digitalmente)

Declaração de voto: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o Município acima identificado, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa incidente sobre a remuneração paga aos segurados a seu serviço, e decorrentes de glosa de compensação indevida.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 16), as compensações realizadas pela Prefeitura dizem respeito às cotas patronais recolhidas sobre os subsídios dos agentes políticos, durante o período de 02/98 a 09/04, sobre férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, bem como sobre verbas salariais que, segundo entendimento da autuada, não seriam base de cálculo da contribuição previdenciária, como o terço constitucional de férias e horas-extras.

A autoridade lançadora informa que, apesar de intimada por meio dos TIFs, a Prefeitura não apresentou memória de cálculo com os créditos que alega possuir e que foram objeto de compensação, e nem qualquer documento que comprove o recolhimento de contribuições sobre verbas indenizatórias, que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Esclarece que não houve a prévia retificação das GFIPs com a exclusão dos detentores de mandato eletivo até 18/09/2004, e que a planilha de cálculo apresentada pelo Município apontou um crédito de R$38.378,36, apurado no período de 12/1999 a 05/2010, relativo às verbas indenizatórias, horas extras e um terço de férias, incluídas as correções pela taxa SELIC, sem, no entanto, a indicação da data da atualização.

Segundo ainda relato fiscal, o Município aderiu ao parcelamento da MP 2.187/2001 e reparcelou o saldo da dívida na forma da Lei 11960/09, possuindo ainda saldo devedor, mas que, da análise dos processos de débito, não foi possível vincular a contribuição dos exercentes de mandato eletivo com os débitos objeto de parcelamento, decorrentes de confissão espontânea da Prefeitura de Encanto, e que caberia à autuada a demonstração da origem das contribuições incluídas no parcelamento, uma vez que, dos documentos acostados aos processos, não consta indicação quanto à origem dos débitos parcelados.

Conta também que, apesar de intimado, o contribuinte não apresentou a documentação que comprove a efetividade do crédito, como os resumos totalizadores das folhas de pagamento e balancetes de despesas, o que impossibilitou a averiguação da efetividade do crédito.

Observa que o contribuinte incluiu, em sua planilha, remuneração de vice-prefeito para o período de 1998 a 2000, sendo que não houve vice-prefeito nessa época e conclui que, tendo o contribuinte realizado compensação indevida, utilizando-se de créditos inexistentes ou que não poderiam ter sido utilizados, ou ainda porque não comprovados, foi lançada multa isolada de 150%, conforme art. 89, §§ 9º e 10º, da Lei 11.941/09.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 11-36.051, da 7ª Turma da DRJ/REC (fls. 238), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 260), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, insiste na possibilidade de compensar créditos anteriores à 2009, argumentando que o prazo prescricional fora interrompido com a inclusão de débitos em parcelamentos e com o efetivo recolhimento de contribuições previdenciárias, evidenciado pelas retenções/repasses no FPM.

Quanto à necessidade de prévia retificação das GFIPs, argumenta que as compensações realizadas pela recorrente dizem respeito ao pagamento de contribuições previdenciárias relativas à cota patronal, e não à do segurado, descontada de sua remuneração, sendo que qualquer indébito advindo da cota do segurado não se aplica ao presente caso, motivo pelo qual entende que também não se aplica a normatização presente no art. 6º, da IN 15/2006, e na Portaria 133/2006.

Entende que a primeira instância se equivoca ao afirmar que apenas as verbas previstas no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91 devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária, alegando que os atos infranconstitucionais consubstanciados na referida Lei e na IN 971/2009 não podem furtar-se do princípio contributivo, insculpido na CF.

Assevera que, no que tange ao terço de férias, existe sólida jurisprudência que a exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias, por ter reconhecidamente natureza indenizatória.

Insurge-se contra a alíquota do SAT aplicada, asseverando que a atividade preponderante desenvolvida pelos segurados do Município se refere às atividades meramente burocráticas e às ligadas ao ensino regular, motivo pelo qual a alíquota destinada ao SAT fora corrigida pelo Município quando do preenchimento das GFIPs, para 1%, destacando que o enquadramento das atividades da administração pública em geral no grau de risco mediano é afronta ao princípio da razoabilidade e fere de morte o princípio da isonomia e da legalidade.

Esclarece que o contribuinte fundamentou suas compensações sobre divergências positivas existentes entre as retenções realizadas no FPM, notadamente a maior, comparativamente aos valores informados em GFIP.

Discorda da aplicação da multa isolada de 150%, alegando que aludida penalidade responsabiliza o Autor em virtude do recolhimento de forma divergente do que o Fisco considera devido, independente de ter o sujeito passivo da obrigação tributária cometido qualquer ato ilícito.

Entende que a multa instituída é evidentemente confiscatória, em virtude de seu valor exagerado e da injustiça de sua aplicação, e seu valor exorbitante se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.

Finaliza requerendo a reforma do acórdão recorrido, com conseqüente decretação da total insubsistência do auto de infração lavrado.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

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

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Inicialmente, a recorrente tenta demonstrar que é possível compensar créditos anteriores à 2009, argumentando que o prazo prescricional fora interrompido com a inclusão de débitos em parcelamentos e com o efetivo recolhimento de contribuições previdenciárias, evidenciado pelas retenções/repasses no FPM.

Entretanto, a fiscalização glosou as compensações efetuadas em relação às contribuições dos exercentes de mandato eletivo por duas razões, a prescrição do direito de compensar e a ausência da retificação prévia das GFIPs.

De fato, as contribuições previdenciárias relativas aos exercentes de mandato eletivo, objeto da compensação glosada, foram recolhidos pela recorrente entre 02/1998 a 09/2004, e a compensação teve início somente na competência 12/2009, ou seja, após cinco anos do seu pagamento.

Os artigos 165 e 168 do CTN, estabelecem que:

> ***Art.165*** *- O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:*
>
> *I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*
>
> *II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*
>
> ***Art.168*** *- O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da datada extinção do crédito tributário;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de decreto, conforme disposto em seu art. 62.

Assim, o direito de compensar os valores recolhidos a título de contribuição sobre a remuneração dos detentores de mandato eletivo encontra-se coberto pelo instituto da decadência.

Os artigos do CTN transcritos pela recorrente em sua peça recursal versam sobre o direito de a Fazenda Pública exigir seus débitos, e não sobre direito de o contribuinte reaver seus créditos por meio da restituição ou compensação.

Ademais, conforme art. 253, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/91, o direito de compensar valores recolhidos indevidamente extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido:

> ***Art. 253.*** *O direito de pleitear restituição ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos, contados da data:*
>
> I - do pagamento ou recolhimento indevido;

Assim, as compensações que a empresa realizou não possuem amparo legal, pois a recorrente não efetuou previamente as retificações na GFIP, além de ter compensado, a partir de 12/2009, valores recolhidos no período 02/1998 a 09/2004, que, nos termos do Decreto 3.048/99 e da IN 15/2006, já se encontravam prescritas por ocasião do início da compensação.

Portanto, a Fazenda Pública, conforme dizeres do CTN, apenas pode compensar suas dívidas e créditos quando a lei autorizar. E como o ato praticado pela administração pública é vinculado, o seu agente só pode agir em conformidade com o que a norma determina. E os normativos legais citados não autorizam a compensação realizada.

E como o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, a autoridade fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento da totalidade dos valores devidos à Previdência Social, lavrou o presente AI, em observância aos ditames legais.

Em relação à prévia retificação das GFIPs, a recorrente alega que as compensações realizadas pela recorrente dizem respeito ao pagamento de contribuições previdenciárias relativas à cota patronal, e não à do segurado, descontada de sua remuneração, sendo que qualquer indébito advindo da cota do segurado não se aplica ao presente caso, motivo pelo qual entende que também não se aplica a normatização presente no art. 6º, da IN 15/2006, e na Portaria 133/2006.

Ora, mas as condições impostas pelos normativos citados não fazem qualquer alusão à contribuição descontada do segurado, mas apenas determinam, que todos os detentores de mandato eletivo e suas remunerações sejam excluídos das GFIPs, e estabelecem que não poderão ser compensados os valores atingidos pela prescrição, conforme se verifica da redação do art. 6º, da IN 15/2006, transcrito abaixo.

> ***Art. 6º*** *É facultado ao ente federativo, observado o disposto no art. 3º, compensar os valores pagos à Previdência Social com*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

base no dispositivo referido no art. 1º, observadas as seguintes condições:

I - a compensação deverá ser precedida de retificação das GFIP, para excluir destas todos os exercentes de mandato eletivo informados, bem como, a remuneração proporcional ao período de 1º a 18 na competência setembro de 2004 relativa aos referidos exercentes;

(...)

V- somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição;

Dessa forma, constata-se que a recorrente não observou as condições para a compensação trazidas pelo Decreto e pelas INs, no que se refere à prescrição e à correção de GFIP

Nesse sentido, conclui-se que o procedimento adotado pela empresa não possui amparo legal, uma vez que toda empresa (e a municipalidade é comparada à empresa por força de lei) está sujeita às limitações impostas pela legislação para compensar os valores recolhidos indevidamente.

Cumpre observar que, ao deixar de retificar as GFIPs, mantendo ali os detentores de mandato eletivo em uma época em que tais pessoas físicas não eram segurados obrigatórios do RGPS, a recorrente chancela uma situação inexistente, gerando benefícios previdenciários, mas sem contribuir com a previdência social relativamente à remuneração paga a esses trabalhadores, uma vez que compensa as contribuições recolhidas.

Todavia, como exaustivamente exposto acima, a pretensão da recorrente não encontra amparo legal.

A autoridade lançadora glosou, ainda, outros valores compensados pela recorrente.

Em relação às verbas indenizatórias, a fiscalização efetuou a glosa tendo em vista que a recorrente, embora intimada a apresentar documentos por meio do TCI 01, não comprovou o recolhimento sobre tais valores.

A autuada inova em seu recurso, em relação à impugnação, ao fundamentar suas compensações nas divergências positivas existentes entre as retenções realizadas no FPM e os valores informados em GFIP.

No entanto, cabe observar que tal alegação não foi apresentada em defesa, o que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, se consubstancia em matéria não impugnada, para a qual ocorreu a preclusão do direito de discussão.

Porém, ainda que não se considerasse ocorrida a preclusão, verifica-se, no caso presente, que a recorrente apenas alega, mas não comprova suas afirmações, pois não apresentou os resumos da folha de pagamento com a demonstração de ter sido calculada contribuição sobre verbas indenizatórias.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente compensou, ainda, as contribuições recolhidas sobre o terço constitucional de férias e sobre horas extras.

Entende que não incide contribuição previdenciária sobre tais verbas e traz julgados para reforçar seu entendimento.

No entanto, o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é "...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados **a qualquer título,** durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, **os ganhos habituais sob a forma de utilidades..."** (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

> *§ 11. Os ganhos habituais do empregado, **a qualquer título,** serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

Ademais, é oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, "*a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...*".

No presente caso, não resta dúvida que o 1/3 de férias e as horas extras, pagos pela Prefeitura aos segurados vinculados ao RGPS, não estão incluído nas hipóteses legais de isenção previdenciária previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91 devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Dessa forma, o 1/3 de férias e as horas-extras se enquadram no conceito legal de salário de contribuição, devendo, portanto, serem mantidos no lançamento.

Cumpre salientar ainda que toda a jurisprudência trazida pela recorrente para reforçar o entendimento que não incide contribuições sobre horas extras e o terço constitucional se refere ao Servidor Público, vinculado à Regime Próprio de Seguridade Social, o que não é o caso dos presentes autos.

A glosa efetuada, objeto do lançamento ora discutido, se refere às compensações que o Município efetuou referentes às contribuições recolhidas incidentes sobre as remunerações dos segurados vinculados ao RGPS.

Portanto, não é objeto do presente lançamento a contribuição sobre remuneração de servidor, e sim sobre a remuneração de segurados vinculados ao RGPS.

Com relação às alegações de inexigibilidade e ilegalidade das contribuições sobre o 1/3 de férias e horas extras e da alíquota do SAT aplicada, cumpre observar que as contribuições lançadas e as alíquotas aplicadas encontram amparo na legislação listada no relatório fiscal e na FLD.

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

> *" partindo da premissa unidade lógica da ordem jurídica, tenta impôr concordância apriorística entre a lei e a Constituição, que acabe por negar não apenas a possibilidade jurídica da sanção*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *da nulidade, mas da própria noção de inconstitucionalidade "lato sensur":*
>
> *"A afirmação de que uma lei válida é "contrária à constituição" (anticonstitucional) é uma "contradictio in adejecto", pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei invalida não se pode, porem, afirmar que ela é contraria à Constituição, pois uma lei invalida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível qualquer afirmação jurídica sobre ela. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o principio lex posterior "derogat priori", mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição.*
>
> *Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional" (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 2. ed., trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p287).*

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

Quanto às decisões judiciais trazidas pela recorrente em seu recuso, cabe ressaltar que as mesmas só produzem efeitos nos estritos limites da ação em que foi discutido o seu mérito, beneficiando apenas o demandante, não se estendendo a outras pessoas que não fizeram parte da lide, como é o caso da recorrente.

Portanto, conclui-se que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o AI, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

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

A recorrente insurge-se, ainda, da aplicação da multa isolada de 150%, alegando que aludida penalidade responsabiliza o Autor em virtude do recolhimento de forma

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

divergente do que o Fisco considera devido, independente de ter o sujeito passivo da obrigação tributária cometido qualquer ato ilícito.

A fiscalização fundamentou a aplicação da multa isolada nos §§ 9º e 10º, do art. 89, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, transcritos a seguir.

> *Art. 89 (...)*
>
> *§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.(Incluído).*
>
> *§ 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).*

Portanto, da leitura dos dispositivos legais transcritos acima , conclui-se que a possibilidade de aplicação da multa isolada de 150% está atrelada à comprovação da falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo, por meio da GFIP.

Entretanto, entendo que não basta que a compensação seja qualificada como indevida, devendo ser comprovada a falsidade da declaração.

Assim, não é o simples inadimplemento que configura a situação da multa isolada, mas a sua realização qualificada, ou seja, mediante o emprego da falsidade, e que deverá estar comprovada nos autos.

Segundo De Plácido e Silva, entende-se por falso "*o que não é verdadeiro, o que não é real, e é feito para engano ou impostura*".

E impostura, para o Mestre, é "*todo embuste, embaimento ou engano, em virtude do que se quer ou se tenta induzir outrem a crer ou admitir o que não é real nem verdadeiro".*

Portanto, o Ilustre Autor relaciona "falsidade" com "ardil, manobra ou artifício usado por uma pessoa para iludir outrem".

No presente caso, a fiscalização não comprovou que houve falsidade nas declarações apresentadas pela recorrente e, pelo que consta dos autos, não me parece que as declarações de compensação prestadas pelo Município de Encanto possam ser qualificadas como falsas.

A recorrente apenas compensou valores que, conforme entendeu, foram recolhidos indevidamente.

Contudo, conforme amplamente exposto acima, as compensações realizadas pela recorrente não encontram amparo legal, e foram, portanto, glosadas com muita propriedade pela autoridade autuante.

Porém, tal constatação se mostra insuficiente para caracterizar a falsidade das respectivas declarações prestadas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não se vislumbra, no caso em tela, qualquer tentativa da autuada no sentido de iludir o fisco.

Assim, entendo que somente caberia a imposição da multa isolada de 150% nos casos em que restassem comprovada a falsidade na informação em GFIP, o que não ocorreu no processo ora sob análise.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

Voto por CONHECER DO RECURSO e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que seja excluída, do valor lançado, a multa isolada imposta.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Apenas a título de contribuição para o debate jurídico, exponho meu raciocínio, comum à douta relatora, e dou provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos que se seguem.

2. Segundo consta no relatório fiscal (ff. 16 a 28), a multa referente às competências 12/2009 a 11/2010 foi majorada pelo fato de o contribuinte ter realizado indevidamente a compensação de contribuições previdenciárias, apresentando a declaração em GFIP com falsidade.

3. O município iniciou a compensação em 12/2009 com supostos créditos adquiridos de valores inclusos em parcelamento da contribuição previdenciária dos que exerciam mandato eletivo no período de 02/1998 a 09/2004; do pagamento do terço de férias e de horas extras; e do recolhimento indevido de cotas patronais sobre subsídios dos agentes políticos no período de 02/1998 a 09/2004, considerando o prazo decenal, embora, a bem da verdade, o prazo é quinquenal e, portanto, já estavam prescritos.

4. O contribuinte, todavia, insurge-se contra a matéria, afirmando que não incorreu em qualquer ato que pudesse resultar em majoração da multa de 75% prevista no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5. Entendo que razão assiste ao contribuinte, pois, apesar da equivocada utilização dos mencionados créditos para compensação, isso, por si só, não permitiria dizer que houve a intenção de falsificar a declaração em GFIP.

6. Esta questão é crucial, pois apenas se poderia majorar a multa se houvesse a comprovação de intuito doloso, uma vez que o art. 35-A, da Lei 8.212, dispõe: "nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44, § 1º da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996".

7. E, segundo o mencionado parágrafo da Lei 9.430/1996, é asseverado que "o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis", texto esse que exige expressamente a forma dolosa na conduta do contribuinte.

8. Por sua vez, dispõem os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 sobre sonegação, fraude e conluio, *in verbis*:

> *"Art . 71. Sonegação é tôda* ***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 tôda* ***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 impôsto 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."*

9. Conforme se depreende da legislação, para a qualificação da multa, é necessária a conduta dolosa por parte do agente. Ensina a Doutrina que "dolo ocorre quando o indivíduo age de má-fé, sabendo das consequências que possam vir a ocorrer, e o pratica para de alguma forma beneficiar-se de algo". Assim, para a ocorrência de dolo deve haver a intenção de burlar a lei, enganando o próximo em proveito próprio ou alheio.

10. Além disso, a legislação tributária exige a efetiva comprovação do ato por parte do agente fiscalizador, o que, no meu entendimento após compulsar os autos, não ocorreu. A propósito, transcrevo o disposto no §10, do ar. 89, da Lei 8.212/91 e inciso IV, do art. 149, do CTN:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *"Lei 8.212/91:*
>
> *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.*
>
> *(...)*
>
> *§ 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."*
>
> .....
>
> *"Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional)*
>
> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *(...)*
>
> *IV - **quando se comprove falsidade, erro ou omissão** quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;"*

11. Assim, como não observei no presente caso nenhum dos requisitos trazidos na legislação supratranscrita, entendo que não há de se falar em qualificação da multa aplicada. Esse também é o posicionamento deste CARF, consoante Súmulas 14 e 25:

> *"Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*
>
> *Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64."*

12. Dessa forma, na ausência de comprovação pela Receita de falsidade na declaração apresentada pelo contribuinte, tenho como certo que a multa de ofício aplicada, como bem entendeu a relatora, deve ser afastada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONCLUSÃO

13. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, afastando a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

COPIA

Multa de 150% nos casos de compensação.

O que aqui pretendemos discutir são os requisitos para aplicação do §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que transcrevemos:

> *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 27 de maio 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

Em geral, alguns aplicadores adotam nesses casos como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendeu que o caso se submetia ao art. 35-A da Lei 8.21/91, *in verbis:*

> *Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

Se o caso estava regido pelo art. 35-A, todas as determinações do art. 44 deveriam ser obedecidas, inclusive aquelas do §1º do art. 44 que exigia existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada.

Discordamos de ambas as premissas.

Começamos pela segunda. O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por DAMARIO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora do Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP(falsidade ideológica):

> *A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade (ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação."*

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse declarado.

O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

> *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.***

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo. Um crédito oriundo de um pagamento tido como indevido por tese jurídica bastante contestada judicialmente não é líquido e certo. Só haverá liquidez e certeza depois do transito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O CTN veda, inclusive, a compensação de créditos referentes a ações ainda não transitadas em julgado. O que dizer de créditos baseados em tese jurídicas não acatadas pelo Poder Judiciário em ação própria do interessado?

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

Ainda que não existam provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, a lei não exige o dolo, como já demonstramos. Como já dissemos, as infrações tributárias não exigem em regra a investigação da intenção do agente, conforme previsão do art. 136 do CTN. Não havendo expressa menção no texto legal da necessidade de caracterização do dolo, como é o caso presente, devemos aplicar a regra geral das infrações tributárias, ou seja, não podemos exigir dolo. Estando a infração caracterizada nos moldes exigidos pela lei, correta a aplicação da multa de 150%, pois ficou comprovada a falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 20/01/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA
Impresso em 23/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA