



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15586.720603/2013-98
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.130 – 2ª Turma
Sessão de 28 de agosto de 2018
Matéria CSP - MULTA ISOLADA - GLOSA DE COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CHOCOLATES GAROTO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/11/2011

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos que sabia não serem líquidos e certos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento, e a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições sociais oriundas de glosa de compensação indevida (AI 51.031.958-0) informadas em GFIP, realizadas pelo contribuinte nas competências 09/2010, 11/2010, 12/2010, 01/2011, 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011 e 11/2011, relativamente a suposto indébito recolhido no período de 12/2004 a 11/2011, e multa isolada (AI 51.031.959-9), nos termos do § 10º do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 25, o contribuinte foi intimado a esclarecer os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram as compensações realizadas no período auditado e informar se as mesmas tiveram suporte em decisões judiciais ou não, com a apresentação da documentação correlata.

Em resposta constante do Termo de Esclarecimentos, datado de 01/08/2012, o contribuinte se pronunciou no sentido de que as compensações efetuadas não se deram com base em decisão judicial, e sim com respaldo na legislação vigente e nas decisões já pacificadas pelo STJ e pelo STF sobre a matéria. Neste sentido, identificou verbas exclusas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cujo recolhimento foi realizado inadvertidamente durante os anos que se passaram, tendo aproveitado os últimos cinco anos que precederam ao momento da compensação, com valores atualizados pela SELIC e compensados com as contribuições previdenciárias patronal e Gilrat.

Após esclarecimentos adicionais, em que restaram identificadas as parcelas consideradas intributáveis pelo contribuinte, o Auditor-Fiscal efetuou a glosa das compensações que entendeu indevidas, conforme entendimento manifestado nos subitens 8.2 e 8.3 do Relatório Fiscal.

Esclarece o Auditor-Fiscal responsável pela autuação que, inicialmente, o contribuinte foi intimado a esclarecer os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram as compensações realizadas no período auditado e informar se as mesmas tiveram suporte em decisões judiciais ou não, com a apresentação da documentação correlata.

Em resposta constante do Termo de Esclarecimentos, datado de 01/08/2012, o contribuinte se pronunciou no sentido de que as compensações efetuadas não se deram com base em decisão judicial, e sim com respaldo na legislação vigente e nas decisões já pacificadas pelo STJ e pelo STF sobre a matéria. Neste sentido, identificou verbas exclusas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cujo recolhimento foi realizado

inadvertidamente durante os anos que se passaram, tendo aproveitado os últimos cinco anos que precederam ao momento da compensação, com valores atualizados pela SELIC e compensados com as contribuições previdenciárias patronal e Gilrat.

Após esclarecimentos adicionais, em que restaram identificadas as parcelas consideradas intributáveis pelo contribuinte, o Auditor-Fiscal efetuou a glosa das compensações que entendeu indevidas, conforme entendimento manifestado nos subitens 8.2 e 8.3 do Relatório Fiscal.

No subitem 8.2, a fiscalização expressa anuência com a compensação das contribuições previdenciárias incidentes sobre as rubricas aviso prévio indenizado e aviso prévio adicional indenizado, creditadas no período de 02/2007 a 12/2008; auxílio pré-escola, pré-escola complemento e pré-escola com INSS; abono de férias Garoto e abono de férias Garoto AC, considerando tais parcelas como não integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim sendo, as glosas recaíram tão somente sobre as compensações dos valores vertidos a título de contribuições destinadas a Terceiros, eis que expressamente vedado pela legislação de regência, bem como sobre as compensações da contribuição RAT, cujos pagamentos foram alcançados pela prescrição.

Já no subitem 8.3 o Auditor-Fiscal discorre individualmente sobre as parcelas que integram o salário-de-contribuição, a seguir relacionadas, de sorte que as compensações delas originadas foram glosadas integralmente: abono jornada (evento 26), abono turno fixo (evento 27), presente casamento (eventos 64/1D00); auxílio-creche AC (evento 292) e ajuda-creche (evento 1D07), ajuda especial (evento 1D21), premiação quinquenal/complemento quinquênio (evento 78/80), indenização estabilidade (evento 89), reembolso material escolar (evento 167), atestado médico (evento 182), terço constitucional de férias (evento 227), terço constitucional de férias (evento MC04), terço constitucional de férias sobre abono de férias Garoto (evento 257), prêmio concurso (eventos 349/350), gratificação (evento 352), gratificação globe (evento 353), prêmio sobre vendas (evento 355), prêmio sobre vendas VL (evento 357), recálculo prêmios sobre vendas (evento 63), prêmio metas (bônus) - evento 356, prêmio BIP (evento 360), aviso prévio indenizado – evento 370 (período posterior a 13/01/2009), prêmio (evento 1655) e banco de horas rescisão (evento 2641).

Acrescenta ainda, nos itens 10, 11 e subitem 11.1, que o contribuinte, além de não ter retificado as GFIP para retirar das remunerações dos trabalhadores as parcelas consideradas indenizatórias, majorou indevidamente os valores compensados, mediante a aplicação incorreta da taxa SELIC acumulada no período, conforme demonstrativo elaborado.

No item 12, a auditoria relaciona cada rubrica em que encontrada divergência entre os valores das bases de cálculo indicadas nas planilhas elaboradas pela empresa e os valores constantes das folhas de pagamento, que significa que a empresa não recolheu contribuições sobre tais valores e, mesmo assim, promoveu a compensação.

A autuada apresentou impugnação (fls. 505/852), tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ I julgado procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, com exclusão multa isolada.

De tal decisão, houve interposição de recursos de ofício e voluntário. Em sessão plenária de 20/01/2015, foi negado provimento aos dois recursos, prolatando-se o Acórdão nº 2402-004.477 (fls. 1278/1291), com o seguinte resultado: “*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso e, por maioria de votos para, na parte conhecida, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que davam provimento parcial ao recurso para exclusão das verbas: terço constitucional de férias e banco de horas creditado na rescisão. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício*”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/11/2011

MATÉRIA SUB JUDICE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RENÚNCIA.

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO COM FALSIDADE NA GFIP. INOCORRÊNCIA.

O cabimento da multa isolada, no caso de compensação indevida na GFIP, depende da comprovação da falsidade da declaração por parte do Fisco, não se caracterizando falsidade o mero exercício do direito de compensação em relação a verbas cuja não incidência não tenha sido declarada por decisão judicial transitada em julgado.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Conhecido em Parte

Recurso Voluntário Negado

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 03/02/2015 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 06/02/2015, Recurso Especial (fls. 1.293/1.300). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a exigência da multa isolada.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 4ª Câmara, de 14/10/2015 (fls. 1.303/1.307), considerado o acórdão 2301-002.736.

- Em seu recurso a Fazenda Nacional argumenta que a aplicação da penalidade em questão está prevista no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Lei nº 8.212/91

Art. 89 (...)

§ 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 nº 9.430/96

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).

- Afirma que, segundo esses dispositivos, na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se à aplicação da multa isolada no percentual de 150%.
- Diz que, no caso em questão, o contribuinte compensou créditos que, dada a sua natureza controvertida, não cumprem os requisitos legais de liquidez e certeza; e nessa perspectiva, constata-se que a compensação se fundamenta em declaração falsa, ante a inexistência de seus pressupostos legais; e uma vez verificada a falsidade, tem-se configurada a hipótese de incidência prevista no § 10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que, repita-se, não exige dolo do agente.
- Conclui que, ao afastar a multa isolada diante da ausência de dolo do agente, o julgado recorrido terminou por criar hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o Princípio da Legalidade.

Cientificado do Acórdão nº 2402-004.477, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 26/10/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 1.312), o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.314/1.345), em 10/11/2015, conforme carimbo apostado na primeira folha, portanto, tempestivamente.

- Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que não se verificou a similitude entre as situações fáticas do paradigma analisado e a do acórdão recorrido, razão pela qual o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido.
- Argumenta que no acórdão utilizado como paradigma, claramente se percebe que o contribuinte se utilizou de créditos inexistentes, o que não ocorre no presente caso, em que se utilizou de decisão judicial, ainda que não transitada em julgado, para se efetivar as compensações.
- Entende ser inaplicável a multa prevista do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991, ante a ausência de dolo.

Assim, requer que não seja conhecido o Recurso Especial interposto, ou ainda, sucessivamente, seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 1303/1307. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento, passo a analisá-lo.

Do Conhecimento

O apelo da Fazenda Nacional visa reverter a decisão que negou provimento ao recurso de ofício, para manter o cancelamento da multa isolada de 150%, Alega a Procuradoria que a 2ª Turma da 4ª Câmara decidiu de maneira diversa de outras turmas do Colegiado. Segundo ela, o acórdão recorrido manteve a exclusão da multa isolada sob o seguinte fundamento:

"O Colegiado a quo manteve a exclusão da multa isolada, concordando com os argumentos da DRJ, que decidiu da seguinte forma:

"No caso em tela, não se trata de falsidade material, eis que formalmente verdadeiras as GFIP apresentadas; ao contrário, a falsidade imputada ao sujeito passivo é relativa aos créditos informados em GFIP, antes do trânsito em julgado da decisão judicial favorável ao mesmo.

Porém, não se pode dizer que o interessado baseou sua pretensão de compensação em documentos falsos, ou que a informação de seu crédito seja falsa ou inexistente, em si mesma. A imputação da multa isolada (150%) sobre o valor indevidamente compensado requer um plus, qual seja, que os créditos informados em GFIP (visando à compensação) sejam comprovadamente falsos, sem lastro contábil e jurídico em sua origem, vale dizer, produtos de uma inverdade, mentira ou fingimento doloso. E não é esse o caso que se apresenta.

Os recolhimentos do contribuinte sobre as rubricas discutidas em juízo efetivamente existem, assim como todo o procedimento compensatório. Não se trata de mera ficção; as matérias contestadas já foram apreciadas por tribunais superiores, com cenário favorável ao contribuinte, o que inegavelmente aguça o interesse na celeridade da recuperação de créditos; além disso, houve ajuizamento de ação judicial, com decisão favorável ao contribuinte não transitada em julgado, o que gera expectativa de direito.

A ausência de retificação das GFIP não é oponível ao contribuinte, haja vista a inocorrência do trânsito em julgado. Também não houve fraude na compensação de valores prescritos, tendo em vista que o contribuinte sabia da existência

do mandado de segurança, bem como da possibilidade de, ao final, compensar os valores pagos no quinquênio anterior à propositura da ação, embora tenha omitido esse fato à fiscalização.

A suposta majoração intencional de créditos também não houve, conforme abordado anteriormente. As eventuais divergências ainda existentes, quando não compreendidas nas hipóteses de erro na indicação da rubrica (com substituição de uma por outra), são erros de pequena monta em comparação com o valor compensado, na ordem de dez milhões de reais.

Nesse contexto, entendo que não houve declaração falsa, mas inquestionável precipitação ou açodamento na recuperação total e imediata dos valores vertidos ao Fisco, antes do trânsito em julgado." (grifos são originais)

Por outro lado, buscando o recorrente comprovar o dissenso de entendimento, alega que há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão adotado como paradigma (Acórdão 2301.002.736). Vejamos:

"Acórdão nº 2301-002.736

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/06/2010

COMPENSAÇÃO. MULTA DE 150% POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. NORMA LEGAL QUE NÃO EXIGE O DOLO. FALSIDADE CARACTERIZADA POR DECLARAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO QUE NA REALIDADE JURÍDICA NÃO EXISTE.

Segundo o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, 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. **A norma legal não exige dolo expressamente ou vincula sua aplicação ao conteúdo do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, o que deixa tal sanção submetida à regra geral das infrações tributárias prevista no art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Se o contribuinte declara possuir crédito líquido e certo que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica. Recurso de Ofício Provido.**
(Negritos constam do recurso)

Resta claro na análise do acórdão paradigma, o entendimento do colegiado sobre não ser necessária a comprovação de dolo, para a aplicação do dispositivo. Senão vejamos:

"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.

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

(...)

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 trânsito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.

O contribuinte alega que o acórdão apresentado como paradigma não se presta a demonstrar a divergência, eis que a compensação naquele caso foi efetuada com créditos sabidamente inexistentes.

No entanto, não se vislumbra que a situação do contribuinte seja diversa. Se na decisão judicial está expresso que a compensação deveria ocorrer apenas após o trânsito em julgado, os créditos utilizados para compensação também eram inexistentes, no momento em que ela ocorreu.

No entender desta relatora, a divergência que se quer apreciar no presente caso, é a necessária demonstração ou não de dolo para aplicação da multa isolada do art. 89, §10º da lei 8212/91. A questão de como apreciar a demonstração da falsidade (nuances que entende o recorrente levariam ao não conhecimento do recurso), seriam questões de mérito que só seriam apreciadas após o conhecimento. Assim, conheço do recurso.

Do mérito

Das compensações

Antes de adentrarmos ao mérito da procedência da multa isolada, cumpre esclarecer que o contribuinte efetuou compensações utilizando-se de valores de contribuições recolhidas sobre diversas verbas. Além disso, várias dessas rubricas são objeto de discussão judicial, conforme transcrito no acórdão da DRJ:

Inicialmente, urge salientar que, muito embora o interessado tenha sido expressamente intimado, no curso da ação fiscal, a esclarecer os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram a compensação, inclusive mencionando expressamente se havia algum amparo em decisão judicial, observa-se, a partir das provas acostadas aos autos, que o mesmo faltou com a verdade perante o agente do Fisco.

No item I.2 do Termo de Esclarecimento, datado de 01/08/2012, o contribuinte informa que as compensações efetuadas não se deram com base em decisão judicial, mas com respaldo na legislação vigente e nas decisões já pacificadas pelo STJ e pelo STF sobre as parcelas por ele tidas como não-integrantes do salário-de-contribuição.

Entretanto, na fase de impugnação o interessado viu-se compelido a refutar alegação do autor do lançamento de que teria havido compensação de pagamentos alcançados pela prescrição, de sorte que, para justificar o procedimento adotado, alegou estar amparado por decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0012736-75.2009.4.02.5001, distribuído à 2ª Vara Federal Cível de Vitória/ES, que teria determinado prazo prescricional quinquenal para compensação. Desta forma, como a ação foi ajuizada em 30/09/2009, o contribuinte teria direito de promover a compensação dos valores pagos indevidamente, desde 30/09/2004.

Ocorre que a referida ação judicial possui objeto bem mais amplo, conforme declinado no Relatório do Acórdão proferido pelo TRF-2ª Região, cujo trecho capaz de deslindar qualquer dúvida reproduzimos, a seguir:

“Trata-se de remessa necessária e de apelações, em face de sentença proferida em ação mandamental, objetivando o direito de não recolher a contribuição previdenciária incidente sobre verbas denominadas abono de férias Garoto e seu respectivo 1/3, conforme cláusula 8ª do acordo Coletivo, horas extras, adicionais noturnos, insalubridade e tempo de serviço (quinquênio e anuênio), gratificação Globe, prêmios concurso, metas, BIP e sobre vendas, presente de casamento, estabilidade, quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença ou acidente, auxílio-creche, pré-escola, material escolar, aviso prévio e 1/12 avos sobre o aviso prévio e abonos únicos, bem como a compensação dos valores recolhidos nos últimos dez anos. (...)” Neste contexto, os questionamentos formulados pelo sujeito passivo na esfera judicial acerca da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados a título abono de férias Garoto e seu respectivo 1/3, conforme cláusula 8ª do acordo Coletivo, horas extras, adicionais noturnos, insalubridade e tempo de serviço (quinquênio e anuênio), gratificação Globe, prêmios concurso, metas, BIP e sobre vendas, presente de casamento, estabilidade, quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença ou acidente, auxílio-creche, pré-escola, material escolar, aviso prévio e 1/12 avos sobre o aviso prévio e abonos únicos, nos autos do Mandado de Segurança nº 0012736-75.2009.4.02.5001 – 2ª Vara Federal de Vitória, afastam a exigência de pronunciamento administrativo quanto ao teor das mesmas, por força do o princípio da unidade da jurisdição, consagrado na Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, inciso XXXV, e, no plano infra-constitucional, no § 3º do artigo 126 da Lei nº 8.213/91:

*Assim sendo, todas as matérias objeto de impugnação judicial - que envolvem todas as rubricas **especificamente contestadas***

pelelo sujeito passivo, com exceção das parcelas ajuda especial, terço constitucional de férias e banco de horas pago na rescisão, mas incluindo a possibilidade de compensação via ação mandamental e o prazo prescricional aplicável - não serão reapreciadas por este colegiado, em face da renúncia automática do contribuinte ao contencioso administrativo.

Fato curioso, digno de registro, é que o interessado cita, em seu instrumento de impugnação, parte do acórdão prolatado pelo TRF-2ª Região, em 18/12/2012, no que se refere à discussão do prazo prescricional aplicável à compensação. Porém, oculta intencionalmente o seguinte trecho do dispositivo, que condiciona o início da compensação ao trânsito em julgado:

Em relação à necessidade do trânsito em julgado da decisão que declarar o direito à compensação, para que esta seja efetuada pelo contribuinte, o Colendo STJ vem decidindo no sentido de que o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar 104/2001, somente é aplicável aos pedidos de compensação formulados após a sua vigência (10 de janeiro de 2001), caso dos autos.

Abaixo, transcrevo trecho extraído no acórdão recorrido:

A origem dos supostos créditos a justificar as compensações é, de fato, a não incidência sobre parcelas pagas pelo recorrente. E à medida que se ajuíza uma ação própria para discutir a matéria no Judiciário é necessário que o julgador na esfera administrativa identifique as questões concomitantes. E assim fez a decisão recorrida. Como não se conhece da discussão sobre a incidência ou não sobre algumas verbas não se pode, por consequência, examinar a procedência da origem dos créditos, isto é, não se aprecia a existência de créditos para fins de compensação sob o aspecto da não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas que os origina quando essa matéria está sendo discutida em juízo. As demais questões que envolvem a compensação foram regularmente apreciadas.

De fato houve concomitância parcial e, conseqüentemente, o reconhecimento da renúncia de se discutir no processo administrativo a procedência ou não da compensação com as verbas abono de férias Garoto e seu respectivo 1/3, horas extras, adicionais noturnos, insalubridade e tempo de serviço (quinqüênio e anuênio), gratificação Globe, prêmios concurso, metas, BIP e sobre vendas, presente de casamento, estabilidade, quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença ou acidente, auxíliocreche, pré-escola, material escolar, aviso prévio e 1/12 avos sobre o aviso prévio e abonos únicos: Nesse ponto, entendo que não há o que ser apreciado quanto a mérito das compensações referentes a verbas supostamente afastadas pelo STJ em julgamento em sede de recurso repetitivo, tendo em vista que nos presentes autos apenas se discute a multa isolada.

O lançamento consubstanciado na Lei n.º 8.212/1991 está em perfeita consonância com o ordenamento jurídico, haja vista o próprio CTN dispor em seu artigo 97,

VI, que as hipóteses de extinção do crédito tributário, entre essas a compensação e a dação em pagamento, são de estrita reserva legal. Assim, para verificar a possibilidade de compensação há que ser remetido para os permissivos legais.

Art.97 - somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Quanto à compensação, o Código Tributário Nacional – CTN, em seus artigos 170 e 170-A, estabelece o seguinte:

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

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

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Diante do comando legal, resta saber se a decisão judicial foi explícita quanto à possibilidade ou não de se efetuar compensações antes do trânsito em julgado. Conforme já mencionado, a decisão de primeira instância descreve como a decisão judicial tratou a questão da compensação, conforme trecho abaixo:

Embora lamentável que a informação acerca da existência da ação judicial tenha sido dolosamente omitida à fiscalização, afigura-se correta a glosa da compensação pela autoridade lançadora, haja vista que não foi observada a necessidade de trânsito em julgado da decisão judicial, à época em que iniciada a compensação. Vale observar que o aludido processo encontra-se atualmente em fase de apreciação dos recursos especial e extraordinário interpostos por ambas as partes, conforme consulta realizada no sítio do TRF-2ª Região, na internet.

Fato curioso, digno de registro, é que o interessado cita, em seu instrumento de impugnação, parte do acórdão prolatado pelo TRF-2ª Região, em 18/12/2012, no que se refere à discussão do prazo prescricional aplicável à compensação. Porém, oculta intencionalmente o seguinte trecho do dispositivo, que condiciona o início da compensação ao trânsito em julgado:

*Em relação à necessidade do trânsito em julgado da decisão que declarar o direito à compensação, para que esta seja efetuada pelo contribuinte, o Colendo STJ vem decidindo no sentido de que o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar 104/2001, somente é aplicável aos pedidos de compensação formulados após a sua vigência (10 de janeiro de 2001), **caso dos autos**.*

Conforme se vê, a decisão judicial reconhece que o art. 170-A do CTN é aplicável ao caso da autuada, ou seja, somente seria possível efetuar compensações após o trânsito em julgado da ação.

Conforme prevê o art. 89, § 2º da Lei n.º 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas pelo INSS os valores recolhidos de forma indevida. Dessa forma, só após a conclusão de serem indevidos tais valores poderia o contribuinte valer-se do instituto da compensação.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra essa condição para as compensações efetuadas pela contribuinte.

O contribuinte alega que o acórdão apresentado como paradigma não se presta a demonstrar a divergência, eis que a compensação naquele caso foi efetuada com créditos sabidamente inexistentes.

No entanto, não se vislumbra que a situação do contribuinte seja diversa. Se na decisão judicial está expresso que a compensação deveria ocorrer apenas após o trânsito em julgado, os créditos utilizados para compensação também eram inexistentes, no momento em que ela ocorreu.

Registre-se, que ao admitir a compensação na forma pretendida pela contribuinte, estaríamos não só malferindo o disposto no artigo 89 da Lei nº 8.212/91, mas também interpretando aquela norma de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação de regência, como acima demonstrado, sobretudo em face da evidente ausência de liquidez e certeza do crédito utilizado pelo contribuinte para promover as compensações.

Nesse sentido, não há como se acolher a pretensão do contribuinte, de maneira a afastar a multa isolada pela não demonstração de dolo.

Da Multa Isolada

Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, base do presente recurso, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal que ensejou no acórdão recorrido, considerando que, informação em GFIP de compensações realizadas, sem que a empresa encontre-se exercendo direito líquido e certo leva sim, a uma falsa declaração, capaz de ensejar a aplicação da multa prevista no § 10 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

A argumentação da autoridade fiscal para aplicação da multa isolada foi assim, descrita:

O art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe o seguinte:

§ 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 Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008 - DOU de 04/12/2008).

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44 - Nos cass de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

16 - Não observando a normas sobre compensação e extinção de créditos tributários, utilizando nos cálculos juros SELIC superiores aos devidos, compensando-se de valores atingidos pelo prazo prescricional de 5 (cinco) anos, deixando de retificar as GFIP envolvidas no suposto indébito, compensando-se de quantias as quais não recolheu aos cofres públicos - conforme demonstrado acima na letra t.4 do item 8.3 e no item 12, compensando-se de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, formou esta fiscalização convicção da irregularidade do ato praticado pelo sujeito passivo.

Em que pese o contribuinte ter procurado amparo no Poder Judiciário para reconhecer a natureza indenizatória de algumas verbas (cumpre esclarecer que o contribuinte efetuou compensações com recolhimentos sobre verbas cuja natureza indenizatória não submeteu à apreciação da justiça), o fato é que não tinha autorização para efetuar compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial.

No presente caso, mesmo que se argumente a existência de jurisprudência que poderia levar ao entendimento do contribuinte, não há como afastar o fato que a empresa realizou as compensações ao seu “bel prazer”. É certo que a própria lei autoriza a compensação direta do tributo recolhido indevidamente, porém essa definição de recolhimento indevido estará sujeita a posterior homologação, por parte da DRFB.

Dessa forma, entendo que compete ao sujeito passivo, demonstrar de forma clara e objetiva o seu direito creditório, para que só então a autoridade fiscal rebata afastando o direito e efetivando não apenas o lançamento da glosa, como aplicando a multa isolada.

Deve-se, analisando pontualmente, cada caso concreto, identificar a verba compensada, para só então definir a existência de falsidade de declaração. Note-se que aqui, não exigiu o legislador a demonstração da fraude por parte do agente fiscal, nem mesmo dolo, mas a indicação de informação falsa na GFIP.

Convém apreciar, inicialmente o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para imposição da multa isolada, o § 10 do art. 89 da Lei n.º 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).

(...)

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1,

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, tenha o legislador, mencionado a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte. Mas, qual o limiar entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o contribuinte tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito, e a falsidade propriamente dita.

Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições objeto de ação judicial ainda não transitada em julgado, procedeu o contribuinte à declaração de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração.

A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a conseqüente diminuição da contribuição devida, todavia, está sujeita a posterior homologação. Nesse sentido, compete a autoridade fiscal intimar o contribuinte a esclarecer a base dos valores declarados, informações essas que devem estar disponíveis à fiscalização, tão logo seja o contribuinte intimado para tanto.

Pelos fatos descritos, fica fácil identificar que não se desincumbiu o sujeito passivo de provar que os valores indicados como crédito em sua GFIP, realmente existiram. É nesse caso, que resta demonstrada a falsidade.

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber, que tratou com muita propriedade a questão:

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionarioaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. . Delato que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”

Inserindo esea vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrem de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n.º 9.430/99 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio definidas, respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430,

No meu entender a previsão de multa isolada pela falsidade de declaração, visa justamente coibir a prática de compensação de valores, sem que o contribuinte, ao ser inquirido para tanto, prove que os valores lançados em GFIP são seu direito. Se assim não o fosse, veríamos a criação de uma prática de que contribuinte se daria o direito de compensar tudo aquilo que até então recolhia de contribuição previdenciária sobre sua folha, por simplesmente entender que indevida a inclusão das verbas no conceito de remuneração.

De se concluir que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, como no presente caso.

Conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.