



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

Processo nº 15586.720635/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.706 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria GLOSA COMPENSAÇÃO.
Recorrente HORTIGIL HORTIFRUTI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM A MESMA MATÉRIA.

Conforme a 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.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE COM CRÉDITOS QUE POSSUAM OS ATRIBUTOS DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

O art. 170 do CTN exige que, em matéria tributária, os créditos para serem compensáveis devem possuir os atributos de liquidez e certeza, além de outros requisitos estabelecidos pela lei.

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 DE SUA TITULARIDADE ORIGINAL QUE NA REALIDADE JURÍDICA NÃO EXISTE.

Segundo o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, na hipótese de compensação indevida, quando se comprova 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 de sua titularidade original que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Conhecido em Parte e Negado..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em não conhecer do recurso na questão de mérito, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento ao recurso na questão da multa. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Declaração de Voto.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com os s de Infração (AI) nº 51.012.920-0 e 51.012.921-8, lavrados em 16/08/2012, que constituiu crédito tributário relativo a glosa de compensação indevida e respectiva multa de ofício isolada de 150%, no período de 01/2010 a 12/2010, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 6.040.170,85 e 6.436.371,57, respectivamente, fls. 03 e 43.

A fiscalização apontou que a empresa realizou compensações referentes a créditos que entendeu devidos relacionados a verbas pagas nos primeiros quinze dias de afastamento do auxílio-doença e auxílio-acidente, salário-maternidade, férias e adicional de férias.

A autoridade fiscal apurou que existia Mandado de Segurança na qual a empresa pleiteou a compensação das verbas incluídas no lançamento. A sentença de mérito havia concedido apenas o direito de compensar o crédito referente aos primeiros quinze dias de afastamento, 1/3 férias. Nos Embargos de Declaração ficou esclarecido que só poderiam ser compensados créditos posteriores à protocolização da ação em 10/02/2010. Apesar disso, a compensação realizada diz respeito a créditos de janeiro de 2006 a dezembro de 2009. Em função disso, foi aplicada a multa isolada de 150%, além de efetuada a glosa de compensação e aplicada multa de 20%.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 8/12/2010, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 81/92, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 10ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, no Acórdão de fls. 551/561, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 04/12/2012, fls. 566.

O recurso voluntário, apresentado em 02/01/2013, fls. 569/600, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Inicialmente discute a não existência de concomitância entre processo judicial e administrativo, uma vez que na ação judicial busca-se o direito a não ser compelida ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre determinadas rubricas e no processo administrativo estamos tratando de direito a compensação e aplicação de multa isolada.

Passa a defender a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as matérias incluídas no Mandado de Segurança.

Com relação à multa isolada, argumenta que é necessária a demonstração de específica conduta dolosa.

Insiste que não ocorreu qualquer conduta dolosa ou fraudulenta. Seria temerário falar-se em falsidade de declaração. A compensação teria sido feita conforme permissivos legais, doutrinários e jurisprudenciais que lhe autorizaram.

Aponta que as decisões do Mandado de Segurança ainda não são definitivas.

O caso não se amoldaria ao conceito legal de fraude.

Cita a Súmula CARF 25 para defender a necessidade de dolo específico para aplicação da multa de ofício de 150%.

Não haveria má-fé nas compensações, mas tão-somente aplicação da legislação com base em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF).

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Estaria a referida multa em ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Cita o princípio da subjetividade e da boa-fé como limites infraconstitucionais às multas.

Requer a aplicação do art. 112 do CTN em seu benefício.

Aponta que deveria ser verificada a base de cálculo da multa aplicada, pois tal matéria não teria sido atingida pela concomitância.

É o relatório.

Voto

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

Concomitância entre processo administrativo e processo judicial. Renúncia às instâncias administrativas em relação às matérias idênticas. Súmula CARF N° 1.

Com relação ao mérito da incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas pagas nos primeiros quinze dias de afastamento do auxílio-doença e auxílio-acidente, salário-maternidade, férias e adicional de férias temos clara a ocorrência de concomitância com o Mandado de Segurança 2010.50.01.00255-3, o que foi, inclusive, confirmada pela Recorrente.

Assim deve ser aplicada ao caso a Súmula CARF nº 1, *in verbis*:

“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.”

Multa isolada na compensação.

Com relação à multa isolada de 150%, aplicada a partir de 12/2008, o que devemos discutir são os requisitos para aplicação do §1º 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)

Existem posicionamentos sobre essa questão que adotam como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendem que o caso se submete-se 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 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 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:

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.

Portanto, leia-se: só existe direito creditório compensável em matéria tributária se este for líquido e certo.

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

É de ser destacado que a sentença de mérito do Mandado de Segurança já ressaltava que não poderia haver compensação antes do trânsito em julgado da respectiva ação, fls. 155 letra b. Portanto, a recorrente tinha plena ciência de que não podia efetuar a compensação daquilo que estava discutindo judicialmente. Quando realizou a compensação, portanto, fez, conscientemente, uma declaração falsa.

Ainda que não houvesse provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente, salvo expressa determinação legal, que não existe para o caso.

A Recorrente afirmou que a falsidade exigiria um fingimento doloso, tese que não compartilhamos, conforme explanamos acima. Se houve a declaração contendo informação sobre compensação de créditos que não eram líquidos e certos, houve a declaração falsa, ainda que não dolosa, o que enseja a aplicação da multa do §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, conforme realizado pela fiscalização.

Afastamos a aplicação da Súmula 25, pois o caso não trata de omissão de rendimentos e nosso entendimento não exige dolo para aplicação da multa do §10º do art. 89 da Lei 8.212/91.

Não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, tendo em conta que, de nosso ponto de vista, não qualquer dúvida no caso. O art. 136, por seu turno, conduz, como já assumimos, à desnecessidade de subjetividade na conduta do infrator, estabelecendo, em regra, a necessidade de culpa e não de dolo.

No tocante à base de cálculo da multa isolada, a Recorrente pretende a nulidade da decisão de primeira instância por entender que aquele *decisum* deixou de apreciá-la. Porém, sua peça impugnatória, bem como a peça recursal, não apontam quais seriam os problemas da base de cálculo que poderiam ser observados sem que se discutisse o mérito, limitando-se a argumentar genericamente sobre sua incorreção, tornando oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar.

Multa de ofício - confisco

A recorrente suscita em sua defesa o Princípio de Vedação ao Confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda à União utilizar tributo com efeito de confisco. É descabida a alegação de confisco quanto à exigência da multa, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado o princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. Idêntico raciocínio pode ser aplicado para os demais princípios suscitados pela Recorrente.

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER EM PARTE**, para, na parte conhecida, **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes:

1. Peço licença ao douto relator para votar de forma diferente no que diz respeito à aplicação da multa isolada na compensação. É que entendo que os elementos caracterizadores da falsidade devem ser devidamente motivados e comprovados nos autos, por tratar-se de medida excepcional sobreposta ao contribuinte no caso da compensação.

2. O próprio artigo 89, §10, da Lei 8.212/91 afiança tal linha de entendimento ao determinar que “na hipótese de compensação indevida, quando se **comprove** falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada...”. De maneira que o fisco deve trazer elementos suficientes que comprovem a conduta do contribuinte no intuito de fraudar a compensação por ele declarada, sob pena de prejudicá-lo em seu direito.

3. Por sua vez, dispõe o artigo 72 da Lei 4.502/64 sobre o instituto da fraude, com definição clara e a exigência, inclusive, que haja a figura do “dolo” na conduta do contribuinte, *in verbis*:

“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.”

4. Sobre tema semelhante, 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 nº 4.502/64.”

5. Compulsando os autos e o relato trazido pelo douto relator em seu voto, não me convenço de que tenha havido conduta por parte do contribuinte no sentido de fraudar o Fisco, ao contrário, tenho sérias dúvidas quanto à afirmação trazida para corroborar a majoração da multa, notadamente porque envolve o ajuizamento de ação judicial em que se questionava o tributo.

6. Desta forma, voto por dar provimento ao recurso voluntário, nesta parte.

(assinado digitalmente)