



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

Processo nº 16095.000623/2010-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.308 – 2ª Turma
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria CS - MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA
Recorrente METALÚRGICA DE TUBOS DE PRECISÃO LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 22/11/2010

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - COMPENSAÇÃO - REQUISITOS. COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

Somente as compensações procedidas pela contribuinte com estrita observância da legislação previdenciária, especialmente o artigo 89 da Lei nº 8.212/91, bem como pagamentos e/ou recolhimentos de contribuições efetivamente comprovados serem indevidos, respaldam a declaração do direito a compensação no documento GFIP.

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

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Heitor de Souza Lima Júnior e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Adoto o relatório do acórdão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF no Recurso de Ofício, uma vez que a DRJ/Campinas, no Acórdão de 1ª instância julgou a impugnação procedente, com conseqüente apresentação de Recurso de Ofício por conta de ter sido ultrapassado o limite de alçada para tanto. Segue o relatório:

“Trata-se de Lançamento por meio de Auto de Infração, lavrado em 22/11/2010, por ter a empresa acima identificada, segundo Relatório Fiscal da Infração, fls. 32/36, efetuado compensação indevida por meio de declaração falsa, nas competências 09/2008 a 06/2010, tendo resultado na constituição de crédito tributário de R\$ 3.789.820,92.

A autoridade fiscal constatou que a empresa informou em GFIP compensações que tomavam como crédito valores supostamente recolhidos indevidamente desde a competência 10/2000. Antes mesmo de considerar as matérias envolvidas, observou que a compensação efetuada considerou créditos atingidos pela decadência quinquenal do direito de compensar. Nesse aspecto, a compensação só poderia atingir créditos até 09/2003, uma vez os créditos serviriam para afastar o recolhimento a partir de 09/2008.

Além de problemas relativos a créditos decaídos, a fiscalização constatou que a recorrente considerou como pagamentos indevidos recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre rubricas que a lei inclui na base de cálculo do tributo. São as seguintes:

- Auxílio-doença e seu complemento;*
- Adicional de 1/3 da remuneração de férias;*
- 13º salário;*
- SAT/RAT sobre remuneração da administração;*

- *Adicional de horas extras;*
- *Adicional noturno;*
- *Adicional de horas extras noturno;*
- *Adicional de insalubridade;*

Em adição aos créditos de contribuições previdenciárias, a recorrente utilizou na compensação créditos de contribuições terceiros: INCRA e SEBRAE.

Durante o curso da fiscalização, a recorrente apresentou um documento denominado “Relatório acerca do procedimento de compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil”, fls. 176/210, no qual apresentou argumentos em relação a todos os itens para justificar a compensação efetuada.

Em fls. 75, a fiscalização resumiu as razões do lançamento:

“Pelo exposto nos itens anteriores, concluímos serem inexistentes os créditos previdenciários informados em GFIP a título de compensação de contribuições previdenciárias, tendo em vista que o sujeito passivo não comprovou a origem dos supostos créditos, as rubricas apontadas referem-se a salário de contribuição com correspondente incidência de contribuição previdenciária, conforme listagem eventos analíticos da folha de pagamento (anexa), devidamente apresentada pela empresa; parte dos créditos são decadentes, portanto prescrito o direito à compensação, até competência 08/2003; inclusão de créditos referentes aos terceiros, impossibilidade de compensação com contribuição previdenciária e finalmente não observação do limite de 30% (trinta) por cento, até a competência 11/2008, razão pela qual lavramos o presente Auto de Infração para constituição do crédito previdenciário glosa de compensação indevida.”

A fiscalização, além de cobrar os tributos e a multa de mora, aplicou a finalidade prevista no §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que é o objeto do presente processo.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/11/2010, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 374/407, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão de fls. 514/519, julgou a impugnação procedente, com consequente apresentação de Recurso de Ofício por conta de ter sido ultrapassado o limite de alçada para tanto.

O Acórdão a quo adotou como premissa a necessidade de dolo na falsidade no trecho a seguir:

“Vê-se, portanto, que não é o simples inadimplemento que configura a situação da multa isolada, mas a sua realização qualificada, ou seja, mediante o emprego da falsidade, agindo o sujeito passivo com fraude, com dolo na intenção manifesta de

iludir o pagamento do tributo, mediante a consideração de fatos não ocorridos ou ocorridos de forma diversa daquela que realmente são”.

Outra premissa adotada naquela decisão foi a aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, com consequente exigência de existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada, conforme o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Tomando tais premissas, concluiu o Acórdão recorrido que não havia sido demonstrado o comportamento fraudulento do contribuinte e que deveria a multa ser afastada.

O presente processo está apensado ao processo 16096.000622/201046.

É o relatório”.

O Recurso de Ofício foi encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 18/04/2012, foi dado provimento ao Recurso de Ofício, prolatando-se o Acórdão nº **2301-002.736**, com o seguinte resultado: *"Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano González Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em negar provimento ao recurso”. ”.* O acórdão encontra-se assim ementado:

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.

O contribuinte foi cientificado do acórdão em 06/11/2012 e interpôs, tempestivamente, em 21/11/2012, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) incidência de contribuições previdenciárias sobre adicional de férias; b) incidência de contribuições previdenciárias sobre afastamento por doença; e c) penalidade aplicada.

Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, somente em relação ao item “c” – penalidade aplicada., conforme o Despacho nº 2300-317/2014, da 3ª Câmara, de 18/06/2014 e o Despacho nº 2300/2014, de 20/06/2014, respectivamente, Exame e Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte.

O recorrente traz como alegações, em relação à penalidade aplicada, o seguinte:

- - que foram utilizados como fundamentos da aplicação da multa os artigos 35-A da Lei nº 8.212/91 e 44, I e § único da Lei 9.430/96, que tratam de hipótese do contribuinte não declarar o tributo devido, de modo a provocar a administração fazendária em promover o lançamento de ofício, uma vez que as contribuições previdenciárias se enquadram na classe de lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, onde cabe ao contribuinte apurar os eventos tributáveis ocorridos no mundo social e vertê-los em linguagem jurídica competente, entregando a respectiva declaração para constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício.
- - que no presente caso, todos os débitos compensados foram declarados em GFIP, o que implica na impossibilidade da Fazenda efetuar o lançamento de ofício, pois os créditos foram devidamente constituídos pela Recorrente, e, portanto, os artigos acima invocados não podem ser aplicados ao caso concreto, uma vez que não houve lançamento de ofício das contribuições previdenciárias; além do que, para a aplicação da multa de 150%, além do lançamento de ofício, deve haver a prática de fraude pelo contribuinte, consoante o disposto no parágrafo único do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.
- - que o termo “fraude” empregado pelo artigo 44, § único da Lei nº 9.430/96, remete ao artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que assim dispõe:
- - que, para haver fraude nos termos do artigo 72, o contribuinte deve praticar condutas dolosas que impeçam ou retardem o nascimento do liame obrigacional entre ele e o Fisco ou, que modifiquem ou excluam suas características, em outras palavras, deve praticar condutas ardilosas com o intuito de infringir normas tributárias impedindo ou retardando a ocorrência dos fatos impositivos, modificando ou excluindo as suas características; e sendo assim, a conduta da recorrente não se amolda ao conceito legal de fraude, haja vista que todos os fatos geradores das obrigações tributárias ocorreram normalmente no mundo social e a Recorrente os declarou formalmente na correspondente GFIP.
- - que, ainda que houvesse a prática de alguma ação ou omissão da Recorrente neste sentido, só haveria a caracterização da fraude se presente o elemento subjetivo da norma jurídica, qual seja, o dolo; assim, a simples prática de condutas que impeçam ou retardem a ocorrência dos fatos impositivos despida da vontade de infringir a lei, de praticar uma conduta ilícita, não caracteriza a fraude.

- - que o caso dos autos não se subsume à hipótese descrita no art. 89, §10º da Lei nº 8.212/91 para a aplicação da presente multa, o que demonstra sua total improcedência, uma vez que a aplicação da multa isolada, no percentual de 150%, apenas é permitida na hipótese de restar comprovada falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo; e que, não é qualquer compensação não homologada que será punida com a aplicação da multa ali estabelecida, e somente a compensação feita com declaração comprovadamente falsa, com má-fé do contribuinte, distorcendo a realidade fática; e que no presente caso, não houve declaração falsa ou inexata por parte da Recorrente.
- - que a discussão, no caso, não é quanto aos fatos, mas cinge-se apenas na concordância ou não acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre certas rubricas, ou seja, apenas quanto à interpretação jurídica (existência de crédito em razão de não incidência de tributos sobre certas rubricas) que se atribui a determinado fato (efetivo recolhimento) e isto não configura declaração falsa.
- - que no caso em questão, o Fisco teve acesso a todos os dados fáticos, teve em mãos todas as informações e documentos que comprovam o ocorrido no mundo fenomênico, e concordou com todos apresentados, tanto que não há qualquer discordância quanto a estes elementos, não há, portanto, que se falar em declaração falsa e, com efeito, o dispositivo legal é claro ao determinar que apenas aplicar-se-á a multa no percentual de 150% quando se comprove a falsidade da declaração.
- - que cumpre ainda demonstrar que a multa de 20% aplicada sobre as compensações glosadas não se coaduna com o sistema jurídico tributário, se revestindo de caráter absolutamente confiscatório
- - que não há previsão legal do que seja a Taxa Selic;
- - que, interpretando o art. 161, §1º do CTN, chega-se a conclusão que é permitido à lei orgânica somente fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no CTN, que é de 1% ao mês e, caso desejasse superar esse limite, teria o legislador que se valer do mesmo instrumento legislativo usado primeiramente, qual seja, a lei complementar.
- - que não se pode desprezar o artigo 193, §3º da Constituição Federal, a ditar que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano, pois, ainda que se trate de norma de eficácia limitada ou contida, de caráter programático, o artigo 193, §3º estabelece um dever para o legislador ordinário e condiciona a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que com ela conflitem.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 09/06/2016 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 22/06/2016, suas contrarrazões, onde alega que:

-
- - a análise dos dispositivos aplicados no cálculo da multa (art. 89, §10º da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430/96) deixa claro que, na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%.
 - - o Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 97, o seguinte, *verbis*:
 - - o dispositivo legal que rege a espécie não traz nenhuma exigência de constatação de dolo específico para fins de imposição da penalidade, bastando que haja a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo; e que afastar a multa isolada ao argumento de ausência de dolo do agente é uma maneira obliqua de se criar hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o Princípio da Legalidade; e portanto, deve ser mantida a decisão recorrida, porque carente de sustentação a pretensão formulada pelo Recorrente

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 Exame de Admissibilidade de Recurso Especial. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Conforme o relatório fiscal, constatou-se pela análise das GFIP e documentos apresentados, que o contribuinte realizou indevidamente compensações considerando diversas verbas, que compõem o conceito de salário de contribuição, como indevidas, valendo-se de planilhas de recolhimento de valores sem qualquer respaldo judicial ou mesmo, sem que a legislação ampare a interpretação de que a lei, ao determinar a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas tenha sido declarada ilegal ou mesmo inconstitucional. Além disso, não observou o prazo prescricional para compensação.

Conforme consta dos autos, o presente processo originalmente encontra-se apensado ao processo 160950006222010-46, onde constam todas as informações pertinentes ao lançamento das contribuições sobre as compensações indevidas.

Assim, a decisão de primeira instância, embora julgada de forma autônoma, encontra-se no corpo daqueles autos, fls. 514 e seguintes, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/08/2010

0 AUTO DE INFRAÇÃO. 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 constituindo falsidade o exercício do direito de compensação em relação a verbas cuja incidência, no âmbito dos Tribunais, seja discutível.

Dessa forma, a decisão que ora deseja ser revista originou-se de Recurso de Ofício da DRJ que declarou improcedente a multa isolada, utilizando-se como fundamento para sua decisão:

Inicialmente, convém esclarecer que os créditos em relação aos quais o contribuinte efetuou procedimento de compensação não se originam de atos normativos declarados inconstitucionais. Se o foram, tal fenômeno aconteceu em sede de controle difuso de constitucionalidade, isto é, sem eficácia erga omnes, razão pela qual, ausente manifestação do Senado Federal no sentido de

expurgar a eficácia geral do ato normativo combativo, este se mantém íntegro quanto à sua aplicabilidade. Respeitados os pronunciamentos judiciais transcritos nos autos como supedâneo ao acolhimento da impugnação do sujeito passivo, é fato que em nenhum deles abrange pronunciamento favorável especificamente ao sujeito passivo, de maneira a autorizá-lo sponte sua ao procedimento de compensação.

Assim, é fato que o contribuinte se utilizou de procedimento de planejamento de recuperação de créditos, procurando identificar valores recolhidos, em tese, indevidamente, para assim proceder à compensação. Contudo, tal procedimento não pode vincular a fiscalização, que age segundo comando de vinculação administrativa, aplicando a legislação de regência aos fatos geradores identificados.

Por outro lado, o presente Auto de Infração diz respeito à imposição de penalidade isolada pelo fato do sujeito passivo ter declarado em GFIP uma compensação segundo critérios e créditos inexistentes sob o ponto de vista da fiscalização. Conforme amplamente ventilado nos autos do processo administrativo nº 16095.000622/2010-46, os créditos utilizados pelo sujeito passivo para o procedimento de compensação inexistem, ainda que se tenha corrente doutrinária e jurisprudencial em favor das teses projetadas pelos levantamentos de crédito.

Conforme restou ali decidido, os fatos geradores constam de previsão normativa ainda não açambarcada por pronunciamento legislativo, judicial ou executivo que lhes retire aplicabilidade, razão pela qual, não contando com pronunciamento judicial específico a exonerá-lo de tais exações, as mesmas devem ser pagas e seus valores não podem, agora, ser utilizados como créditos para efeito de compensação.

Quanto à ocorrência da infração em si, nos debruçemos sobre sua análise.

O Auto de Infração prevê como motivo ensejador da penalidade o fato do contribuinte ter formulado declaração falsa na GFIP, consistente na utilização de créditos ilegítimos e inexistentes, configurando a situação prevista no § 10 do artigo 89, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, in verbis:

[...]

Pelo que se verifica da redação do § 10, há dois condicionamentos à aplicação da penalidade em questão: i) compensação indevida; ii) comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Ambos assumem cunho de aplicação cumulativa, de maneira que faltando um, não se rende ensejo à aplicação da penalidade isolada.

Quanto à compensação indevida, resta evidente, por tudo quanto já disposto nos autos do processo administrativo nº 16095.000622/2010-46, que o contribuinte não poderia ter

efetuado a compensação, porquanto razão não lhe assiste a invocar os valores pagos como crédito. Contudo, em que pese tal fato estar assente, não basta por si só para a aplicação da multa isolada do § 10.

O dispositivo exige que haja comprovação da falsidade da declaração, isto é, que além de ter efetuado uma compensação indevida, tenha se utilizado do expediente de fazê-la com falsidade, com subversão dos fatos.

Por outro lado, o acórdão recorrido - 2301-002.736, adotou outra linha diametralmente oposta, dando provimento ao recurso de ofício, por considerar presentes os pressupostos que determinam a aplicação da multa isolada. Vejamos sua fundamentação:

[...]

*O art. 35A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o 6 caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratandose 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. 35A 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. Exigese 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 limitase 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? Esperase 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 trânsito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.

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.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

A decisão a quo afirmou que a compensação indevida não pode induzir inexoravelmente à falsidade. De fato, não pode e não o faz. Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade. Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parecenos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

Trazidas essas considerações, resta-nos apreciar qual das duas correntes, decisão da DRJ ou decisão da Turma a quo, melhor se adequa a correta interpretação da multa imposta, qual seja: §10º do art. 89 da Lei 8.212/91.

Vale destacar que, o único ponto do recurso especial do contribuinte ao qual se deu seguimento foi o da multa isolada, razão porque não serão apreciadas questões do mérito da incidência de contribuições, nem mesmo outros argumentos aplicáveis a essas questões.

Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, base do presente recurso, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, corroborado pelo acórdão recorrido, de que a 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 do art. 89 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

A argumentação da autoridade fiscal para glosa e aplicação da multa isolada reflete-se em diversas frentes, conforme descrito às fls. 26 e seguintes:

6. Analisamos as GFIP's e os arquivos digitais (Manad - folha de pagamento) e (Sped - contabilidade), devidamente apresentados pelo sujeito passivo, efetuamos o cotejo declaração/escrituração-contribuição previdenciária, período 01/2008 a 12/2009, não foram detectadas diferenças de base de cálculo, os valores devidos a título de contribuição previdenciária são coincidentes, sem informação de terceiros em GFIP, a partir da competência 11/2008.

7. A empresa apresentou 02 (dois) Books de setembro e outubro/2010, contendo laudo de levantamento dos supostos créditos, objeto das compensações informadas em GFIP, quadro sinótico com extrato de todas as compensações, acompanhado de Relatório Acerca do Procedimento de Compensação de Tributos Administrados Pela Receita Federal do Brasil - Contribuições Previdenciárias, a saber:

Sumário - Book setembro/2010 1. - Dos Créditos - Compensação das competências de: **09/2008 a 03/2010** 1.1 - Da Contribuição Previdenciária Sobre a Remuneração de Auxílio-Doença e seu Complemento 1.2 - Da Contribuição das Empresa aos Riscos de Agentes do Trabalho - Rat Decreto 1.3 - Da Contribuição Previdenciária Sobre o Adicional de 1/3 da Remuneração de Férias 1.4 - Da Contribuição Previdenciária Sobre o Décimo Terceiro Salário 1.5 - Da Contribuição das Empresas aos Riscos de Acidentes do Trabalho - Rat 1.6 - **Da Contribuição das Empresas ao Incra** 1.7 - **Da Contribuição das Empresas ao Sebrae** 1.8 - Da Contribuição Previdenciária Sobre o Adicional de Horas Extras **Anexos** Anexo I - Planilha de Crédito Anexo II - Planilha de Crédito Anexo III - Planilha de Crédito Anexo IV - Planilha de Crédito Anexo V - Planilha de Crédito Anexo VI - Planilha de Crédito - auxílio doença e seu complemento - Rat Administração - adicional de 1/3 de férias - 13º salário - Sat/Incra/Sebrae - adicional de horas extras **Sumário - Book outubro/2010** 1. - Dos Créditos - Compensação das competências de: **04/2010 a 06/2010** 1.1 - Da Contribuição Previdenciária Sobre o Adicional Noturno 1.2 - Da Contribuição Previdenciária Sobre o Adicional de Horas Extras Noturno 1.3 - Da Contribuição Previdenciária Sobre o Adicional Insalubridade

Anexos Anexo I - Planilha de Crédito - adicional noturno Anexo II - Planilha de Crédito - adicional de horas extras/noturno

Anexo III - Planilha de Crédito - adicional de insalubridade 8. Apresentou também Termo de Cooperação Técnica e Financeira que entre si firmam o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - Senai, Departamento Regional de São Paulo e a empresa MTP, visando a realização de programas de Desenvolvimento de Pessoal, de 27/08/2008 e Convênio para Arrecadação Direta com Prestação de Serviços Assistenciais nº 4176 - Sesi, de 16/09/2008. Alega não haver convênios com demais terceiros.

9. Da análise dos documentos citados no item 7 verificamos não serem procedentes as alegações do sujeito passivo de que a compensação dos créditos tributários foram efetuadas com valores pagos indevidamente (rubricas subitens 1.1 a 1.5 e 1.8 - book setembro/2010 e 1.1 a 1.3 - book outubro/2010) e planilhas anexas.

10. Todas as rubricas mencionadas estão sujeitas por lei (n.º 8.212/1991) a incidência de contribuições previdenciárias, enquadram-se no conceito de salário de contribuição, já os subitens 1.6 - Incra e 1.7 - Sebrae - book setembro/2010, mesmo que existentes os créditos, não seriam passíveis de compensação, tendo em vista ser vedada à compensação de débitos do sujeito passivo, relativos às contribuições previdenciárias administradas pelo Receita Federal do Brasil - RFB, com créditos de terceiros.

11. Constatamos ainda que as planilhas indicando as origens dos pretensos créditos previdenciários estão irregulares por apresentarem competências abrangidas pelo instituto da decadência, as contribuições previdenciárias são espécies do gênero tributo, sujeitas ao lançamento por homologação, com decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data de ocorrência do fato gerador - Súmula Vinculante nº 8 de 12/06/2008, do Supremo Tribunal Federal. A contribuinte informou em GFIP compensação a partir da competência 09/2008. portanto os créditos, se existentes, só valeriam a partir dos supostos pagamentos indevidos efetuados e referentes à competência a partir de 09/2003.

Exemplos - book I - auxílio doença previdenciário/acidentário - I.. competência considerada out/00 - (anexo I)

- administração - I.. competência considerada out/00 - (anexo II)

- terço de férias gozadas - I.. competência considerada out/00 - (anexo III)

- décimo terceiro salário - I.. competência considerada out/00 - (anexo IV)

- Sat - Incra - Sebrae - I.. competência considerada out/00 - (anexo V)

- horas extras - I.. competência considerada nov/00 - (anexo VI)

- adicional - horas extras - I .. competência considerada nov/00 - (anexo VII)

Exemplos book 2 - adicional noturno - I . . competência considerada jan/OJ. - (anexo I)

- RSR - horas extras/noturno - I .. competência considerada jan/OJ. - (anexo II)

- adicional de insalubridade - I . . competência considerada ian/01 - (anexo III)

12. Verificamos também que, a contribuinte ao efetuar a compensação não observou o limite previsto na legislação vigente, 30% (trinta) por cento sobre o valor devido a recolher à Previdência Social, até a competência 11/2008, mesmo para GFIP entregue a partir da vigência da Medida Provisória - MP nº 449/2008.

13. Na hipótese de se comprovar falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, como, por exemplo, a inserção de créditos inexistentes, deverá ser aplicada a multa isolada de 150% (cento e cinquenta) por cento sobre o total do débito indevidamente compensado. Este procedimento deverá ser adotado para as declarações entregues a partir de 04/12/2008, independentemente da competência a que se referir, considerando que o fato gerador da infração ocorreu na data da entrega da GFIP, já na vigência da Medida Provisória - MP nº 449/2008 e/ou Lei nº 11.941/2009.

14. Pelo exposto nos itens anteriores, concluímos serem inexistentes de fato os créditos previdenciários informados em GFIP a título de compensação de contribuições previdenciárias, com evidente intuito de fraude, tendo em vista que o sujeito passivo não comprovou a origem dos supostos créditos, as rubricas apontadas referem-se a salário de contribuição com correspondente incidência de contribuição previdenciária, conforme listagem eventos - analíticos da folha de pagamento (anexa), devidamente apresentada pela empresa; parte dos créditos são decadentes, portanto prescrito o direito à compensação, até competência 08/2003; inclusão de créditos referentes aos terceiros, impossibilidade de compensação com contribuição previdenciária e finalmente não observação do limite de 30% (trinta) por cento, até a competência 11/2008, razão pela qual lavramos o presente Auto de Infração para constituição do crédito previdenciário - multa isolada - fraude GFIP.

Basta-nos uma leitura das informações transcritas acima, para entender que, não simplesmente equivocou-se o autuado em relação as competências alcançadas pela prescrição.

Ao contrário de outros processos de compensação, onde a empresa promove as compensações, amparada em decisão judicial que delimita o alcance de seu direito, no presente caso, mesmo que se argumente a existência de discussões judiciais sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas, fato é, que a época das compensações, essa discussão encontrava-se muito longe de uma manifestação concreta dando guarida a interpretação do recorrente.

Não há como afastar o fato que a empresa realizou as compensações ao seu “bel prazer”, sem qualquer amparo, ou seja, não buscou judicialmente o direito a compensação. Não falo com isso, que a empresa deva sempre buscar seu direito perante o judiciário, pelo contrário, 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 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.. Não há como afastar a aplicação da lei, ou mesmo atribuir-lhe uma interpretação quanto a suas supostas inconstitucionalidades, para que a empresa possa efetivamente demonstrar o direito "líquido e certo" a compensação e, dessa forma, promover a informação do crédito a compensar, diminuindo o tributo devido.

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, tenha a autoridade fiscal, 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 recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita?

A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a 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.

Conforme descrito anteriormente, alegar que compensou valores face a interpretação de que diversas rubricas não compõe o conceito de salário de contribuição, carece de respaldo, se a lei previdenciária, em momento algum, excluiu ditas rubricas do conceito de salário de contribuição. Nesse caso, proceder a compensação de valores sem amparo judicial, sem declaração de inconstitucionalidade, que destaque serem indevidos os valores e, sem nem mesmo deixar claro qual o montante que compensou a este título, não pode ser aceito. Assim, a não comprovação do direito creditório a esse título gera tbm falsidade de declaração.

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.

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.

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, da Lei nº 9430/1996:

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, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

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.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

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

Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes 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. 9.430/1996 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.

Conclui- 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 pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, para , no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira