



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

Processo nº 16095.720027/2011-10
Recurso nº 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-003.200 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrentes VIAÇÃO SUZANO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/03/2009

COMPENSAÇÃO - FALTA DE PREVISÃO LEGAL -

Não há previsão legal para aceitação de compensação, sobre as contribuições sociais devidas, de créditos oriundos de títulos emitidos pela ELETROBRÁS.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em dar provimento ao recurso; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

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

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

CÓPIA

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente à glosa de compensação

Conforme Relatório Fiscal (fls. 35), a empresa compensou débitos previdenciários (empresa e Sat) e para Terceiros com créditos referentes a Empréstimo Compulsório incidente sobre Energia Elétrica das Centrais Elétricas Brasileiras S.A ELETROBRÁS.

A autoridade lançadora esclarece que, tendo em vista as irregularidades apontadas, foram lavrados dois Autos, a saber:

I - AI Debcad 37.307.398-4, relativo à glosa de compensações indevidas, tendo sido aplicada multa de mora de 20%, nos termos do § 9º, art. 89, da Lei 8.212/91, e

II - AI Debcad 37.307.399-4, relativo à multa isolada de 150% sobre os valores compensados, nos termos do art. 18, da Lei 10.833/2003, e § 10, do art. 89, da Lei 8.212/91, observando o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2002, que considera intuito de fraude quando o crédito oferecido à compensação seja de natureza não-tributária.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-34.597, da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 115), julgou a impugnação procedente em parte, por entender que não é cabível a aplicação de multa isolada no caso de compensação indevida, caso não seja comprovada, pelo fisco, a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo por meio de GFIP, e recorrendo de ofício a este Conselho dessa decisão.

Inconformada parcialmente com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 147), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, traz a evolução histórica da administração tributária brasileira para tentar demonstrar a competência da Receita Federal do Brasil para administrar o empréstimo compulsório sobre energia elétrica.

Faz um breve apanhado sobre a legislação tributária que trata da compensação, na tentativa de comprovar a viabilidade e legalidade do procedimento engendrado pela recorrente.

Frisa que inexistente dispositivo legal proibindo a compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil Previdenciária com créditos de natureza tributária, materializados em Obrigações e/ou Cautelas da Eletrobrás.

Tece comentários sobre a Administração Pública, para concluir que, uma vez que a empresa possui créditos de natureza tributária, materializado em cédula que, por força de lei, tem a União como responsável solidária pelo seu adimplemento, pode utilizá-lo no

encontro de contas com débitos parafiscais administrados pela Receita Federal do Brasil Previdenciária.

Finaliza requerendo que seja dado provimento ao presente recurso.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

Os recursos são tempestivos e não há qualquer óbice ao seus conhecimentos.

Inicialmente, a DRJ/CPS recorre de ofício a este Conselho da decisão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela autuada, pois entende que não é cabível a aplicação de multa isolada no caso de compensação indevida, caso não seja comprovada, pelo fisco, a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo por meio de GFIP.

De fato, verifica-se que a fiscalização não comprovou, nos autos, que houve falsidade na declaração de compensação em GFIP.

Entendo que somente caberia a imposição da multa isolada de 150% nos casos em que restassem comprovada a falsidade na informação em GFIP;

Dessa forma, assiste razão à primeira instância administrativa em julgar o AI Debcad nº 37.307.399-4 improcedente, tendo em vista que não restou configurada a hipótese prevista no § 10, do art. 89, da Lei 8.212/91, que fundamentou o procedimento fiscal.

Em relação ao recurso voluntário apresentado pela recorrente, registro o que se segue.

Inicialmente, a autuada traz um extenso arrazoado na tentativa demonstrar que Receita Federal do Brasil tem competência para administrar o empréstimo compulsório sobre energia elétrica.

Todavia, conforme se observa o Acórdão recorrido, a autoridade julgadora de primeira instância não fundamentou sua decisão na ausência de competência da SRPB para administrar empréstimos compulsórios, e sim na ausência de fundamento legal que ampare a pretensão da recorrente.

Com efeito, verifica-se que as compensações que a empresa realizou não possuem amparo legal, como também não há nenhuma decisão definitiva a ampará-las.

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 170, remeteu à lei a função de estipular as condições para que seja autorizada a compensação de créditos líquidos e certos, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador ordinário.

De fato, a Lei 8.212/91, em seu art. 89, com as redações vigentes à época da ocorrência do fato gerador, estipulava as condições em que poderiam haver a compensação, ou seja:

*Art.89 Somente poderá ser restituída ou compensada
contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto*

Nacional do Seguro Social-INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

§2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei.

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido

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).

No mesmo sentido, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, estabelece que:

Art. 249. Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, valor decorrente das parcelas referidas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195.

Assim, a compensação dos créditos originários de empréstimo compulsório sobre energia elétrica, Obrigação da Eletrobrás, não se encontrava nas hipóteses de compensação previstas no art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Ademais, o § 1º do art. 66 da Lei 8.383/91 assim determina:

Art. 66. Os casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie. (grifei).

E, como no presente caso não houve recolhimento ou pagamento indevido de contribuições previdenciárias, não há que se falar em compensação.

Portanto, não assiste razão à recorrente quando afirma que inexistente dispositivo legal proibindo a compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil Previdenciária com créditos de natureza tributária, materializados em Obrigações e/ou Cautelas da Eletrobrás, pois, como visto acima, existem normas legais que proíbem a compensação realizada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 12/06/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 27/05/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da mesma forma, não procede o argumento de que inexistem razões para não se aceitar a compensação, já que a União é responsável solidária.

A razão existe e é clara: a Fazenda Pública, conforme dizeres do CTN, apenas pode compensar suas dívidas e créditos quando a lei autorizar.

E a lei 8.212/91 não autoriza a compensação realizada pela recorrente.

Portanto, como o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, a autoridade fiscal, ao constatar o não recolhimento das contribuições devidas, lavrou corretamente o presente AI, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8212/91:

Ademais, o parágrafo único, do art. 26, da Lei 11.457/07, expressamente excluiu as contribuições sociais de que trata a Lei 8.212/91 da compensação referida no art. 74, da Lei 9.430/96.

A Lei 9.430/96 deixa claro que a compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie, o que, reitera-se, não é o caso do título apresentado pela recorrente.

A Lei 10.637/2002, posteriormente modificada pela Lei 11.051/2004, veio alterar o §. 12, art. 74, da Lei 9.430/96, que ficou com a seguinte redação:

Art. 74

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF

O § 3º do art. 74 do diploma legal referido acima lista o que não poderá ser objeto de compensação, além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição.

E a lei específica, no presente caso, é a Lei 8.212/91 que expressamente veda a compensação efetivada pela recorrente.

Cumpra observar, ainda, que o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, conforme Súmula Vinculante nº 24, transcrito a seguir:

Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.

No mesmo sentido, não procedem os argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade de dispositivos legais.

Cumpra observar que as contribuições lançadas e a multa aplicada encontram amparo na legislação listada no relatório FLD.

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

“partindo da premissa unidade lógica da ordem jurídica, tenta impôr concordância apriorística entre a lei e a Constituição, que acabe por negar não apenas a possibilidade jurídica da sanção da nulidade, mas da própria noção de inconstitucionalidade "lato sensu":

"A afirmação de que uma lei válida é "contrária à constituição" (anticonstitucional) é uma "contradictio in adjecto", pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível qualquer afirmação jurídica sobre ela. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio lex posterior "derogat priori", mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição.

Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional" (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 2. ed., trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p287).

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/02/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 12/06/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 27/05/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por MAUR

O JOSE SILVA

Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Nesse sentido,

VOTO por **CONHECER** dos recursos de OFÍCIO e VOLUNTÁRIO e, no mérito, **NEGAR-LHES PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Apenas a título de contribuição para o debate jurídico, exponho meu raciocínio contrário ao douto relator, e dou provimento ao recurso voluntário, nos termos que se seguem.

2. Segundo consta no relatório fiscal (ff. 35 a 40), a multa referente às competências 08/2008 a 03/2009 foi majorada pelo fato de o contribuinte ter realizado indevidamente a compensação de contribuições previdenciárias, apresentando a declaração em GFIP com falsidade.

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

4. Isso porque, embora a empresa tenha realizado compensação de débitos previdenciários por meio créditos tributários, concretizados em cártula de empréstimo compulsório instituído pela União; reconheço que esta ação, por si só, não permitiria dizer que houve a intenção de falsificar a declaração em GFIP.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Lei 8.212/91:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros ~~somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses~~

de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

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

.....
“Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;”

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

“Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

11. Dessa forma, na ausência de comprovação pela Receita de falsidade na declaração apresentada pelo contribuinte, tenho como certo que a multa de ofício a ser aplicada no caso ora em análise é 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” (inciso I, artigo 44, da Lei nº 9.430/96).

CONCLUSÃO

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

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Declaração de voto:

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresentamos nossas considerações a respeito do tema da multa isolada nos casos de compensação de créditos que não eram líquidos e certos.

Multa de 150% nos casos de compensação.

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

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

(...)

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/02/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 12/06/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 27/05/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em geral, alguns aplicadores adotam nesses casos como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendeu que o caso se submetia ao art. 35-A da Lei 8.212/91, *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 declarado.

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

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

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo. Um crédito oriundo de um pagamento tido como indevido por tese jurídica bastante contestada judicialmente não é líquido e certo. Só haverá liquidez e certeza depois do 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.

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

Assim, voto pelo provimento do Recurso de Ofício nesse aspecto.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva