



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

Processo nº 18088.720244/2011-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.329 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria Glosa
Recorrente MUNICÍPIO DE MATÃO - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/12/2010

Ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO.. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO.

A falsidade da declaração, a conduta dolosa do sujeito passivo tem que estar demonstrada no auto de infração para se subsimir ao tipo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, devendo ser excluída do lançamento a parcela referente à multa isolada, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Manoel Coelho Arruda Junior, Andre Luis Marsico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Bianca Delgado Pinheiro.

CÓPIA

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado contra o sujeito passivo acima identificado em 18/10/2011, refere-se à glosa de valores compensados indevidamente nas competências de 05/2010 a 12/2010, relativos às contribuições incidentes sobre as seguintes verbas: adicional de 1/3 de férias, horas extras, adicional noturno, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e pagamento pelos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio-doença, no período de 04/2000 a 05/2010.

O relatório fiscal diz que a auditoria foi efetuada para confirmar a regularidade das compensações informadas em GFIP. Que foram solicitados os demonstrativos, planilhas de cálculo e documentos comprobatórios referentes às compensações efetuadas, mas não foi entregue qualquer documentação comprobatória para o Fisco.

Aduz o relatório que o contribuinte adotou a prescrição decenal para as competências até 08/06/2005 e quinquenal para as competências a partir de 09/06/2005, e que foi aplicada a multa isolada de 150%, por ter o contribuinte inserido em GFIP informação de compensação sem qualquer comprovação do direito creditório.

O Fisco ressalta a intenção dolosa do contribuinte ao não entregar a documentação solicitada para permitir a correta identificação das rubricas envolvidas no recolhimento supostamente indevido, o que maculou de inverdades as declarações de compensação em GFIP's.

Após a impugnação Acórdão

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento que é ilegítima a contribuição previdenciária sobre adicional de férias, horas extras, 1/3 de férias, serviços extraordinários, adicionais noturno, de insalubridade e demais adicionais, sendo que apurou créditos relativos a tais verbas e procedeu às compensações;
- b) os créditos são legítimos e as compensações fidedignas;
- c) não foi comprovada pelo fisco a falsidade das declarações para a imputação da multa de ofício;
- d) as compensações podem ser efetuadas sem a anuência do judiciário ou da RFB;
- e) que também não é necessário o trânsito em julgado das ações judiciais para se promover a compensação;

- f) o auto de infração deve ser anulado por vício formal e material, por ser incabível a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício com multa isolada.

Requer o acolhimento do recurso e o cancelamento do débito.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Insurge-se o Recorrente contra a glosa de compensação efetuada pelo Fisco, porque entende que as compensações foram realizadas regularmente.

O direito à restituição de créditos tributários pagos indevidamente ou a maior foi regulamentado no Código Tributário Nacional, artigos 165 a 169, sendo que, se por algum motivo o imposto pago for superior ao previsto na lei, haverá indébito a repetir.

No art. 165 do CTN constam as hipóteses de restituição, onde será devolvido o tributo pago em desconformidade com as circunstâncias materiais ou em duplicidade, ou quando houver erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito. A restituição pode ser feita diretamente em moeda ou por compensação com tributos de mesma espécie, vencidos ou vincendos.

A compensação é uma modalidade de restituição, aplicando-se-lhe, as mesmas regras relativas àquela.

O art. 168 do CTN fixou o prazo de 5 anos, a contar da extinção do crédito tributário, para a apresentação de requerimento de restituição de tributos que tenham sido pagos indevidamente ou a maior. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 inseriu no ordenamento jurídico norma tributária de natureza interpretativa, dispondo que a extinção do crédito tributário ocorrerá no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do CTN.

Lei Complementar nº 118/2005

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.

Portanto, a compensação de contribuições previdenciárias deve obedecer ao prazo prescricional de cinco anos contados da data do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do CTN.

O instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei 8.383/91, no seu artigo 66:

LEI Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, 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 período subsequente.

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (grifos nossos)

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

E, quanto as contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, o instituto da compensação foi regulamentado pelo art. 89 da Lei Nº 8.212/91:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995) (grifos nossos)

§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. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§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. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§5º Observado o disposto no §3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

No caso em tela, o Fisco relata que o recorrente informou em GFIP valores a serem compensados nas competências de 05/2010 a 12/2010, relativos a recolhimentos supostamente efetuados a maior, no período de 04/2000 a 05/2005 e 06/2005 a 05/2010.

A recorrente ampara seu direito à compensação em recolhimentos havidos sobre verbas que entende indenizatórias, mas que de acordo com a legislação vigente são passíveis da incidência contributiva previdenciária, por se subsumirem ao conceito de salário de contribuição, insculpido no artigo 28 da Lei nº 8.212/91:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados integram ou não o salário de contribuição, sendo que as excludentes do mesmo estão contidas no §9º, do citado artigo, onde não se incluem as verbas que a recorrente quer se eximir do recolhimento previdenciário:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

1. previstas no [inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias](#); (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#), [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da [Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973](#); (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela [Lei nº 9.711, de 20/11/98](#))

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela [Lei nº 9.711, de 20/11/98](#))

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela [Lei nº 9.711, de 20/11/98](#))

9 recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da [Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984](#); (Incluído pela [Lei nº 9.711, de 20/11/98](#))

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da [Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977](#);

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da [Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965](#); (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da [CLT](#); (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da [Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#), e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela [Lei nº 9.711, de 20/11/98](#))

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da [Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990](#); (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da [CLT](#). (Incluído pela [Lei nº 9.528, de 10/12/97](#))

A recorrente limita-se a dizer que compensou verbas indenizatórias suportada por jurisprudências dos tribunais pátrios, mas não logrou demonstrar qualquer decisão que lhe atingisse

O relatório fiscal e todos os documentos que embasaram a auditoria fiscal demonstram que a ação fiscalizatória se deu para comprovar a licitude da compensação efetuada, e por isso foram solicitados, através de termos próprios, os documentos comprobatórios do real direito à compensação de valores relativos às contribuições sociais, mas o recorrente não atendeu às solicitações.

A alegação da recorrente de que as compensações podem se operar independentemente da anuência da Receita Federal do Brasil e do Judiciário não tem o condão de legitimá-las. É certo que o contribuinte pode se compensar de valores recolhidos indevidamente, mas é prioritário que exista o recolhimento indevido, o que não restou demonstrado pela autuada.

A propositura de ação judicial para declarar que determinadas verbas não compõem o salário de contribuição, não autoriza ao contribuinte proceder à compensação de valores antes de sentença definitiva. Portanto, correto o procedimento fiscal que glosou as compensações efetuadas pelo contribuinte com a única justificativa de serem verbas indenizatórias.

No caso presente, o lançamento contempla a multa de ofício, em virtude da aplicação do artigo 35-A da citada Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP 449 de 03/12/2008, convertida, posteriormente, na Lei 11.941, de 27/05/2009, com agravamento da multa por conta da declaração falsa em GFIP, quanto às compensações, que conforme demonstrado pelo Fisco eram improcedentes e indevidas.

De acordo com o contido no parágrafo 10, do artigo 89, da Lei n.º 8.212/91, a aplicação da multa isolada pressupõe a existência da compensação indevida aliada à comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. É de se notar que, a compensação indevida de contribuições previdenciárias é tida apenas como inadimplemento de tributo, e não quer dizer que havendo compensação indevida, necessariamente, estará configurada a falsidade para, de forma ardilosa, ludibriar o fisco

Para que se possa aplicar a multa isolada nos casos de compensação indevida, é essencial que reste demonstrada e comprovada a falsidade ou a fraude praticada pelo sujeito passivo, não basta apenas fazer menção à existência de compensação indevida.

Peço licença ao ilustre Conselheiro Arlindo da Costa e Silva para transcrever parte de seu voto proferido no julgamento do processo 13433.000631/2010-61 do MUNICÍPIO DE AREIA BRANCA - PREFEITURA MUNICIPAL, Acórdão 2302-002.285, de 23/01/2003, que trata do assunto

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“na hipótese de compensação indevida”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não se rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além

do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma artilosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por falsidade de declaração?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa falsidade de declaração?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de falsidade?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo “falsidade de declaração”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o codex tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN Art. 108. *Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de falsidade de declaração, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumprе salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal
Falsificação de documento público Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/ 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal
Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)

Crime doloso(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, verbatim:

Lei nº 4.502/64 Art. 68. *A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)*

(...)§2º *São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)*

(...)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.*

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado dolo específico, consubstanciado num especial fim de agir, in casu, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A tal conclusão também se converge, ao se apreciar, pelo crivo da proporcionalidade, a dualidade de imputações fixadas nos parágrafos 9º e 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91: Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a intenção de fraudar a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do

suso mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Tratando-se, por outro viés, de tentativa de fraude mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, visando dolosamente a reduzir tributo, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Nestes casos, assentado que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, deve o agente fiscal se certificar de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, de molde a se evitar, ao máximo, a imputação de penalidade indevida.

Não por outra razão, a hipótese típica em debate exige do agente fiscal, além da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), a comprovação da falsidade da declaração.

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as compensações indevidas nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social, conduzindo tais casos à hipótese genérica e abstrata assentada no §9º do citado art. 89 da Lei nº 8.212/91, que prevê, tão somente, a incidência de juros e multa moratória sobre o montante indevidamente compensado.

Portanto, é de se ver que não restou comprovado nos autos que o recorrente tenha agido de forma dolosa ao informar em GFIP seu direito à compensação. Ainda que a compensação tenha sido considerada indevida pelo fisco, não há que se aplicar a multa isolada

sem a cabal demonstração do dolo, da fraude cometida, para se subsumir ao disposto pelo artigo 89, §10º da Lei n.º 8.212/91:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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. Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008

(...)

§ 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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. Incluído pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, devendo ser excluída do lançamento, a parcela referente à multa isolada.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora