



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.720301/2012-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.162 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL LUCIO REBELO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/06/2011

PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração Glosa de compensação indevida, Debcad nº 51.012.361-9, e multa isolada no percentual de 150%, Debcad nº 51.007.970-9, atinente às compensações indevidas efetuadas com falsidade na declaração.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 27 a 36, o Contribuinte efetuou compensações consideradas indevidas, relativas a recolhimentos sobre verbas que integram o salário de contribuição. Entre os valores compensados, encontram-se verbas pleiteadas em ação judicial sem trânsito em julgado, bem como verbas compensadas sem qualquer amparo judicial. Confira-se:

13. Portanto, a partir de 06.12.2010 até 06.06.2011, o Hospital compensou nas GFIP de outubro/2010 a maio/2011, o montante total de R\$523.101,19, apesar de não ter qualquer crédito a ser compensado ou autorização para tal ato e, como acima detalhado, apesar das decisões judiciais do processo JF/GO 0043688-71.2010.4.01.3500 nunca terem autorizado qualquer compensação tributária antes do trânsito em julgado da sentença definitiva de mérito.

(...)

15. Pela listagem de valores a compensar e esclarecimentos apresentados pelo escritório de advocacia do processo judicial citado, constata-se que indevidamente compensaram contribuições recolhidas desde janeiro/2000, de período já prescrito e bem anterior a outubro/2005, data citada na sentença judicial. Todas as contribuições sociais compensadas não são de itens incluídos na sentença em vigor, ou seja, compensaram contribuições sociais patronais sobre Salário Maternidade, Férias e 1/3 de férias. Compensaram contribuições previdenciárias e para Terceiros, ou parte da contribuição para Terceiros, utilizando uma alíquota patronal de 27,8% ou de 26,8%, que se refere às alíquotas patronais previdenciárias (20% + RAT de 2% até 12/2009, RAT de 3,14% em 2010, e RAT de 2,46% em 2011, visto que alíquota RAT sofreu alteração pelo índice FAP). Também, compensaram alíquotas para Terceiros ou parte destas alíquotas para Terceiros, utilizando alíquota de 5,8% de 01/2000 até 12/2009; 3,66% de 01/2010 a 11/2010; 4,34% de 01/2011 a 04/2011. Ressalta-se que as contribuições para Terceiros, outras entidades ou Fundos, ou até mesmo parte destas contribuições sociais, nunca podem ser compensadas com contribuição previdenciária. Também, ressalta-se que a petição inicial ou as decisões judiciais do processo em questão não incluem contribuições para Terceiros, outras entidades ou Fundos.

16. Enfim, todas as compensações em GFIP das competências 10/2010 a 05/2011 são ilegais, indevidas e demonstram intenção de não declarar/pagar contribuição social apesar de não estar acobertado com decisão judicial. (...) – g.n.

O Contribuinte não contestou o AI Debcad nº 51.012.361-9 e solicitou parcelamento, tendo havido a transferência dos correspondentes valores para o processo nº 10120.722155/2012-30.

Com isso, o litígio dos autos cingiu-se ao AI Debcad nº 51.007.970-9, referente à aplicação da multa isolada disposta no art. 89, § 10º, da Lei nº 8.212/1991.

Em sessão plenária de 10/09/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2302-003.374 (fls. 1120 a 1141), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/06/2011

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO FALSA. COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO.

Para a incidência da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, há a exigência expressa de que se comprove a “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, de sorte que a mera alegação de ilegitimidade da compensação realizada não é suficiente para a subsunção do tipo infracional.

A compensação efetuada em ofensa ao art. 170-A do CTN, após o julgamento dos REsp's 1.167.039-DF e 1.164.452, em 2010, que, em regime de recurso repetitivo, praticamente inviabilizaram qualquer possibilidade de discussão judicial a respeito da

aplicabilidade deste artigo, denota conduta consciente do contribuinte (“falsidade da declaração”) passível de enquadramento no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91. Todavia, pode ocorrer de o contribuinte alegar e comprovar que foi sido induzido a erro por terceiros que, arditosamente, incitam à compensação indevida, hipótese em que resta demonstrado o dolo de terceiro e a ausência de *animus falsandi* por parte do contribuinte.

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada, constante do artigo 89, §10º, da Lei n.º 8.212/91, pela falta de comprovação do dolo. Vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva que entenderam ser cabível a manutenção da multa isolada como aplicada, em atendimento ao que preceitua o artigo 170-A do Código Tributário Nacional. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

O processo foi encaminhado à PGFN em 04/02/2015 (Despacho de Encaminhamento de fl. 1142). Em 11/03/2015, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1143 a 1153 (Despacho de Encaminhamento de fl. 1154).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 07/03/2016 (fls. 1162/1168), para que seja rediscutida a **aplicação da multa isolada prevista no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991**.

Como paradigmas aptos a demonstrarem a divergência foram considerados o Acórdãos nº 2301-002.736 e nº 2403-001.294, cujos excertos das ementas transcreve-se a seguir:

Acórdão nº 2301-002.736

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.

Acórdão nº 2403-001.294

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. INIDONEIDADE DA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se à aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Razões Recursais da Fazenda Nacional

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- a aplicação da penalidade em questão está prevista no art. 89, § 10º da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430/96;
- a análise desses dispositivos deixa claro que, na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se à aplicação da multa isolada no percentual de 150%;
- o contribuinte compensou créditos que, dada a sua natureza controvertida, não cumprem os requisitos legais de liquidez e certeza. Nessa perspectiva, constata-se que a compensação se fundamenta em declaração falsa, ante a inexistência de seus pressupostos legais. Uma vez verificada a falsidade, tem-se configurada a hipótese de incidência prevista no § 10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que, repita-se, não exige dolo do agente;
- deve ser aplicado o art. 97 do Código Tributário Nacional;
- ao afastar a multa isolada diante da ausência de dolo do agente, o julgado recorrido terminou por criar hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o Princípio da Legalidade.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o recurso, reformando-se a decisão recorrida.

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificado em 07/04/2016 (AR de fl. 1175), o Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 1177 a 1211, contendo os seguintes argumentos:

- consoante a regra geral que se contém no art. 136 do CTN, a responsabilidade por infração da legislação tributária é objetiva, vale dizer, independe de culpa ou dolo do agente - executor material do ato ilícito - ou do responsável;
- com essa regra geral, quis o legislador evitar que o agente ou o responsável, a fim de eximir-se da responsabilidade por infração da legislação tributária, possa alegar, por exemplo, que não tinha condições financeiras para pagar o tributo no prazo legal, ignorava a lei ou desconhecia a qualificação jurídica dos fatos;
- a infração tributária, prescindido de dolo ou culpa, configura-se pelo mero descumprimento de um dever instrumental de colaboração com o Fisco - ou obrigação acessória - ou de obrigação de pagar tributo, previstos na legislação;
- essa regra geral, todavia, comporta exceções e temperamentos. Uma primeira exceção se extrai do próprio enunciado do art. 136 do CTN - “Salvo disposição de lei em contrário, (...)” o que significa dizer que podem as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios incluir no tipo infracional tributário o elemento subjetivo, que se traduz em dolo ou culpa do agente;
- uma segunda exceção sobressai, igualmente, do próprio CTN, logo após o seu art. 136. De efeito, o art. 137 faz emergir a responsabilidade pessoal do agente - e somente deste, afastando a da pessoa jurídica - quanto às infrações que especifica;
- o dolo - e em, algumas situações, o dolo específico - é a nota essencial desses enunciados prescritivos, de forma que não há como imputar responsabilidade pelas infrações ali elencadas a quem não tenha agido, concomitantemente, com (a) consciência do ato e do

resultado, (b) consciência da relação causal entre esses, (c) consciência da ilicitude do comportamento e (d) vontade de praticar o ato que leva ao resultado, elementos imprescindíveis para que se configure a conduta dolosa;

- não bastassem as exceções à regra geral de responsabilidade objetiva por infrações da legislação tributária, consubstanciadas no próprio art. 136 e no art. 137, ambos do CTN, exsurtem de comandos que também se contêm nesse diploma legal temperamentos de aplicação daquela regra geral, consoante os quais, por ocasião do julgamento de uma infração, devem ser observados o princípio da equidade e o do in dubio pro contribuinte;

- a equidade está a informar os próprios enunciados prescritivos que se contêm no art. 112 do CTN, que estão a exigir do intérprete e aplicador da lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades especial atenção para as peculiaridades de cada caso concreto a fim de que não se cometam injustiças;

- fixadas as exceções e os temperamentos à aplicação da regra geral de responsabilidade objetiva por infração da legislação tributária, cumpre então perquirir se a infração descrita no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 se insere naquelas exceções;

- é de clareza meridiana que o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 foi posto no mundo jurídico pelo legislador ordinário da União exatamente nos termos do que lhe autorizou a ressalva contida no próprio art. 136 do CTN - “*Salvo disposição de lei em contrário, (...)*” - à regra geral de responsabilidade objetiva por infrações da legislação tributária, consubstanciada neste próprio artigo;

- o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 fala em “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”. Ora, a conduta de falsificar documento, de inserir informações falsas em documento formalmente verdadeiro ou de utilizar documento falso - e aqui se refere não só à falsidade formal, mas também à material - é necessariamente dolosa;

- é juridicamente impossível a configuração de ilícito administrativo tributário de falsidade ou de crime de falsidade sem que o agente ou responsável tenha agido com dolo;

- nesse sentido são os fundamentos que se contêm no voto vencedor;

- é oportuno conferir os arts. 289 a 311 do Código Penal (CP - Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/1940), inseridos no seu “TÍTULO X - DOS CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA”, os quais prevêm tipos penais cujos elementos objetivos consistem em diversas falsidades, todos somente na modalidade dolosa, sem qualquer alusão à modalidade culposa - esse tema será retomado com mais profundidade adiante;

- igualmente, os arts. 1º, incs. I a IV, e 2º, inc. I, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, definem crimes contra a ordem tributária cujos elementos objetivos também são falsidades, todos também apenas na modalidade dolosa. sem que se faça qualquer referência à modalidade culposa;

- o dolo - (a) consciência do ato e do resultado, (b) consciência da relação causal entre esses, (c) consciência da ilicitude do comportamento e (d) vontade de praticar o ato que leva ao resultado - é elemento subjetivo da infração prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seguindo-se que não há como responsabilizar alguém pela infração em comento sem que tenha agido dolosamente, seja na qualidade de autor, co-autor ou partícipe;

- não excede destacar que as sanções, de forma geral, são erigidas para tutelar bens ou interesses considerados relevantes pelo legislador que as institui. Quanto maiores a

relevância do bem ou interesse juridicamente tutelado, o grau de reprovação da conduta infracional do agente e o respectivo potencial ofensivo, tanto maior será a sanção, seja esta penal - a exemplo da detenção e reclusão - ou extrapenal - multa administrativa, como no caso sob exame -, observados, naturalmente, diversos princípios na sua instituição e aplicação, tais como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, como não poderia deixar de ser, da ampla defesa e do contraditório;

- quanto maiores a relevância desses bens ou interesses tutelados, o grau de reprovação da conduta infracional do agente e o respectivo potencial ofensivo, tanto maior será a sanção tributária, observados os citados princípios na sua instituição e aplicação;

- cuida-se, *in casu*, de sanção tributária que consiste em multa isolada na expressiva importância de R\$784.651,82 (setecentos e oitenta e quatro mil, seiscentos e cinquenta e um reais e oitenta e dois centavos), correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o sobre o valor das contribuições previdenciárias compensadas indevidamente;

- é intuitivo que tal penalidade pecuniária, em percentual tão exacerbado, pressupõe, de um lado, a maior relevância dos bens ou interesses por ela tutelados e, de outro, maior grau de reprovação da conduta infracional do agente e do respectivo potencial ofensivo - não é em vão que ela é cominada em caso de falsidade da declaração do sujeito passivo, de que resultou compensação indevida de contribuição previdenciária;

- penalidades pecuniárias tributárias cujos valores são tão expressivos são instituídas pelo legislador para assegurar, em especial, que o sujeito passivo das obrigações tributárias, principais ou acessórias, se comporte perante o Fisco com transparência, honestidade, verdade fiscal e boa-fé;

- a infração prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 configura também o crime de falsificação de documento público, prenunciado no art. 297, § 3º, inc. III, do CP, o qual está inserto no respectivo “TÍTULO X - DOS CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA”, o que vem confirmar o magistério da doutrina, consoante o qual a criminalização de infrações tributárias visa, de forma imediato, a tutelar aqueles valores: transparência, honestidade, verdade fiscal e boa-fé;

- o percentual da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 coincide com o da prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, qual seja multa isolada no percentual previsto no inc. I do art. 44 daquela Lei, aplicado em dobro, cuja base de cálculo é o valor total do débito indevidamente compensado;

- em que casos se aplica a multa agravada estabelecida pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, os quais estão previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. Todos os tipos infracionais previstos nos dispositivos acima reproduzidos são dolosos, como também que a sanção fixada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. aplicável nos casos previstos nesses dispositivos, tutela os mesmos bens ou interesses tutelados pela sanção estabelecida pelo § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, especialmente a boa-fé. a confiança, a honestidade, a verdade fiscal e a transparência que devem presidir as relações entre os sujeitos passivos da obrigação tributária e o Fisco;

- se a multa agravada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 coincide com a prevista no § 10 do art 89 da Lei nº 8.212/91, se ambas tutelam os mesmos bens ou interesses, se a primeira se aplica apenas em casos de condutas dolosas - sonegação, fraude e conluio -, seria razoável e lógico e observaria mesmo o senso comum admitir que a segunda se aplicaria a

condutas não dolosas? Tal admissão não seria razoável, nem lógica, e, para além de subverter até o senso comum, ofenderia princípios consagrados de interpretação e aplicação do Direito, a começar daquele mezinho consoante o qual “onde existe a mesma razão fundamental deve-se aplicar a mesma regra de Direito - *ubi eadem ratio, ibi eadem levis dispositio* –” corolário do princípio da igualdade.

- se não houver expressa previsão legal da modalidade culposa do tipo penal, somente pode ser punido aquele que pratica dolosamente conduta prevista como crime;

- fato que se presta a evidenciar ainda mais de forma cabal que o dolo é elemento subjetivo do tipo infracional previsto no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/91 consiste em que este configura também o crime denunciado no art. 297, § 3º, inc. III, do CP;

- a própria autoridade fiscal autuante afirmou no Relatório Fiscal que, em tese, teria ocorrido o crime de falsificação de documento público, previsto no art. 297, § 3º, inc. III, do CP. Lavrou então representação fiscal para fins penais-previdenciários, que deu origem ao Processo Administrativo n.º 10120.720303/2012-81;

- o crime de falsificação de documento público se restringe à modalidade dolosa. Noutro falar, não há previsão legal da modalidade culposa desse crime;

- se o ilícito administrativo tributário de que aqui se cuida configura também o crime de falsificação de documento público, o qual somente pode ser cometido na modalidade dolosa, então é forçoso concluir que o dolo é elemento subjetivo da infração prevista no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/91;

- há inúmeros precedentes da 2ª Seção de Julgamento que fixaram o entendimento majoritário consoante o qual o dolo é elemento subjetivo do tipo infracional em comento;

- imputar responsabilidade pela infração prevista no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/91 à recorrida constituiria ofensa ao disposto no art. 137, incs. I e III, alínea “b”, do CTN;

- em todas as infrações acima enunciadas a responsabilidade é pessoal do agente - somente deste - que praticou a conduta dolosa.

- de outra forma não poderia ser, sob pena de ofensa a princípios caros aos Estados Democráticos de Direito, como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade e da tipicidade;

- , segundo se constata no Relatório Fiscal elaborado pela própria autoridade fiscal autuante, cujos principais excertos foram reproduzidos no voto condutor do r. acórdão recorrido, o *animus falsandi* - intenção, dolo - por ocasião da realização das indigitadas compensações foi exclusivo do escritório de advocacia contratado pela recorrida;

- o caso sob exame se subsume simultaneamente as hipóteses previstas nos incs. I e III, alínea “b”, do art. 137 do CTN;

- a infração prevista no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/91 configura também o crime de falsificação de documento público, denunciado no art. 297, § 3º, inc. III, do CP apenas na modalidade dolosa.

- não incide a ressalva que se contém na segunda parte do inc. I do art. 137 do CTN – “(...) salvo quando praticadas no exercício regular de (...) mandato (...) ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito” conforme se infere de várias passagens que se contém não só no Relatório Fiscal, mas também no v. aresto recorrido.

- nos precisos termos do inc. I do art. 137 do CTN, a responsabilidade pela infração narrada pela autoridade fiscal autuante é de responsabilidade pessoal do Dr. Nelson Willians, pois foi ele que praticou a conduta conceituada por lei como crime;

- a infração de que aqui se cuida decorre de dolo específico de mandatário, Dr. Nelson Willians, eleito sujeito passivo solidário, contra mandante, a recorrente;

- está consignado na ementa do v. acórdão recorrido que “Todavia, pode ocorrer de o contribuinte alegar e comprovar que foi sido induzido a erro por terceiros que, ardilosamente, incitam à compensação indevida, hipótese em que resta demonstrado o dolo de terceiro e a ausência de *animus falsandi* por parte do contribuinte”;

- percebe-se, com clareza meridiana, segundo a narração da própria da autoridade fiscal lançadora e o aresto recorrido, a presença do dolo específico de mandatário contra mandante do qual decorreu a infração que deu ensejo à lavratura do AI/DEBCAD nº 51.007.970-9, emergindo daí a responsabilidade pessoal do mandatário, consoante prevê a alínea “b” do inc. III do art. 137 do CTN.

Ao final, o Contribuinte pede que seja negado provimento ao recurso.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à “exigência de dolo para o efeito de aplicação da multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991”.

Conforme visto no relatório, a questão cinge-se à aplicação da multa 150% em decorrência de compensação declarada em GFIP, antes de trânsito em julgado de sentença judicial favorável à Contribuinte.

Entendeu o Colegiado Ordinário que mesmo o Sujeito Passivo tendo efetuado compensação de contribuições previdenciárias sem amparo em decisão judicial transitada em julgado, para que restasse configurada a ocorrência do tipo infracional previsto no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, seria indispensável a demonstração do elemento subjetivo associado à conduta típica. Por esse motivo, a regra tributária em realce exigiria que, para a caracterização da infração em debate, o agente fiscal demonstrasse a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que a legislação de regência é clara no sentido de que, na hipótese de compensação indevida, uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se à aplicação da multa isolada no percentual de 150%. Assim, ao afastar a multa isolada diante da ausência de dolo do agente, o julgado recorrido teria criado hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o princípio da legalidade.

Já o Sujeito Passivo, em sintonia com os argumentos expostos no voto vencedor da decisão fustigada, infere que somente no caso de conduta dolosa - sonegação, fraude e conluio

- seria razoável a aplicação da multa aqui referida. Aduz ainda que, nos termos do inciso I do art. 137 do CTN, a responsabilidade pela infração narrada pela autoridade fiscal seria do advogado contratado para conduzir a ação judicial que culminou nas compensações indevidas, pois, no seu entender, foi ele que praticou a conduta conceituada por lei como crime.

Sobre o assunto, dispõe o art. 170-A do CTN:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

Vê-se que o procedimento de compensação de crédito objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da decisão, é vedado pela norma tributária. Isso porque, de acordo com o art. 170-A do CTN, os requisitos de liquidez e certeza de crédito amparado por sentença judicial somente restarão assegurados quando a decisão for de caráter definitivo.

Não se estando diante de decisão judicial transitada em julgado a amparar o procedimento de compensação, o contribuinte, ao efetuá-lo, o faz ao arrepio da lei e fica sujeito às penalidades atribuídas a condutas dessa natureza.

Como dito alhures, devido ao fato de o Contribuinte não ter impugnado e parcelado o tributo lançado, o litígio dos autos cingiu-se à aplicação da multa isolada disposta no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991, que estabelece:

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.

O art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, com a redação da Lei nº 11.488, de 2007, assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Destarte, não restam dúvidas de que a constatação da falsidade na declaração é suficiente para a aplicação da multa isolada de 150%, sem a necessidade de comprovação de existência de dolo, ou de qualquer uma das figuras penais descritas no § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/1996. Nesse passo, a compensação de créditos tributários inexistentes caracteriza a falsidade requerida no dispositivo legal acima transcrito.

Convém salientar que a responsabilidade pela infração prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 é do tipo objetiva, ou seja, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, a imposição da penalidade legalmente estabelecida independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A respeito da falsidade na declaração, convém reproduzir trecho do Acórdão nº 9202-007.493, da lavra Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, sobre o que vem a ser declaração falsa. Nos termos do voto do Ilustre Conselheiro:

“Declaração falsa é aquela que, conscientemente, não corresponde à verdade. É diferente do erro, do mero engano, em que o agente insere informação inverídica, porém, pensando estar inserindo informação verdadeira. Informar em declaração entregue ao Fisco que detém um crédito passivo de restituição ou ressarcimento quando não tem o reconhecimento de que esse crédito é passível de restituição, configura efetivamente falsidade da declaração.”

No caso em tela, verifica-se que o Relatório Fiscal (fls. 27/36) especifica que, entre os valores compensados, encontram-se verbas pleiteadas em ação judicial sem trânsito em julgado, cujas decisões são expressas impedindo a realização dessas compensações antes do trânsito em julgado das ações. Além disso, compensaram-se verbas em relação às quais o Contribuinte sequer possuía decisão judicial que lhe fosse favorável. Confira-se:

13. Portanto, a partir de 06.12.2010 até 06.06.2011, o Hospital compensou nas GFIP de outubro/2010 a maio/2011, o montante total de R\$523.101,19, apesar de não ter qualquer crédito a ser compensado ou autorização para tal ato e, como acima detalhado, apesar das decisões judiciais do processo JF/GO 0043688-71.2010.4.01.3500 nunca terem autorizado qualquer compensação tributária antes do trânsito em julgado da sentença definitiva de mérito.

(...)

15. Pela listagem de valores a compensar e esclarecimentos apresentados pelo escritório de advocacia do processo judicial citado, constata-se que indevidamente compensaram contribuições recolhidas desde janeiro/2000, de período já prescrito e bem anterior a outubro/2005, data citada na sentença judicial. Todas as contribuições sociais compensadas não são de itens incluídos na sentença em vigor, ou seja, compensaram contribuições sociais patronais sobre Salário Maternidade, Férias e 1/3 de férias. Compensaram contribuições previdenciárias e para Terceiros, ou parte da contribuição para Terceiros, utilizando uma alíquota patronal de 27,8% ou de 26,8%, que se refere às alíquotas patronais previdenciárias (20% + RAT de 2% até 12/2009, RAT de 3,14% em 2010, e RAT de 2,46% em 2011, visto que alíquota RAT sofreu alteração pelo índice FAP). Também, compensaram alíquotas para Terceiros ou parte destas alíquotas para Terceiros, utilizando alíquota de 5,8% de 01/2000 até 12/2009; 3,66% de 01/2010 a 11/2010; 4,34% de 01/2011 a 04/2011. Ressalta-se que as contribuições para Terceiros, outras entidades ou Fundos, ou até mesmo parte destas contribuições sociais, nunca podem ser compensadas com contribuição previdenciária. Também, ressalta-se que a petição inicial ou as decisões judiciais do processo em questão não incluem contribuições para Terceiros, outras entidades ou Fundos.

Assim, constata-se que o Contribuinte compensou créditos que foram negados em demanda judicial, além de outros que estavam *sub judice*, antes do trânsito em julgado das sentenças, o que caracteriza falsidade, uma vez que, no momento da compensação, os supostos créditos ou eram inexistentes ou não gozavam de liquidez e certeza. Destarte, cabível a aplicação da multa isolada de 150%.

Sobre o argumento de que a conduta praticada seria de exclusiva responsabilidade do advogado designado para a apresentação do pleito compensatório perante o Poder Judiciário, embora entenda que esse argumento não se presta a afastar a responsabilidade do ora Recorrente pela prática da infração em debate, não há nos autos elementos que possam comprovar que o representante do Sujeito Passivo tenha agido à revelia do mandato que lhe fora atribuído, motivo pelo qual a alegação de que a situação *sub examine* atrairia a aplicação dos incisos I e III, b, do art. 137 do CTN não pode ser considerada.

Além disso, diferentemente do que aduz o Contribuinte, não há no Relatório Fiscal nenhuma afirmação no sentido de que a realização das compensações indevidas teria sido de exclusiva responsabilidade do escritório de advocacia contratado pelo Sujeito Passivo. Ao revés disso, a autoridade autuante infere haver indícios de que o advogado contratado teria concorrido para as compensações indevidas em GFIP, consoante se extrai do seguinte trecho:

19. As declarações de compensação em GFIP do Hospital das competências 10/2010 a 05/2011, em tese, foram realizadas com fraude ou má-fé. Inclusive, há indícios de que, em tese, concorreu com a compensação indevida em GFIP o Dr. Nelson Willians Fratoni Rodrigues, que, conforme informações no site www.nwadv.com.br, é sócio Presidente e responsável pelo escritório de advocacia Nelson Wilians e Advogados Associados CNPJ 03584647/0001-04, escritório que recebeu pagamentos pelas compensações ilegais em GFIP.(Grifou-se)

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho