



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.730873/2017-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.320 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente EXPRESSO NS TRANSPORTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial ao recurso para excluir do cálculo da multa os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier.

Relatório

EXPRESSO NS TRANSPORTES LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, Acórdão n.º 06-63.286/2018, às e-fls. 238/265, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente a multa isolada devida em virtude de falsidade na declaração de compensação, em relação ao período de 01/2013 a 12/2013, conforme Relatório Fiscal, às fls. 11/18 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no Auto de Infração em análise.

Segundo consta do Relatório Fiscal, ao exame das GFIP/SEFIP transmitidas constatou-se que as compensações informadas estavam maiores que os valores de contribuição previdenciária (incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/92) substituídas nos termos do artigo 8º e seus parágrafos da Lei n.º 12.546/2011.

Intimada para justificar as compensações, a Empresa informou que estaria se compensando também dos pagamentos efetuados referentes às Contribuições incidentes sobre diversas verbas da folha de pagamento e a RAT/GILRAT - contribuição para o financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho.

A Empresa juntou argumentos doutrinários e diversas decisões judiciais de processos de outros contribuintes para justificar as compensações, porém nenhum dispositivo ou sentença identificada confere direito irrecorrível deste Contribuinte a se compensar das Contribuições Previdenciárias pagas, haja vista que é vedada a compensação de Tributos e Contribuições antes da decisão judicial definitiva e/ou com efeitos vinculantes (Erga omnes) a todos os contribuintes (art. 170-A da Lei 5.172/1966).

A Contribuição Previdenciária já está declarada e será recomposta a partir do Despacho Decisório que não homologou a compensação indevidamente registrada nas GFIP/SEFIP.

A compensação efetuada sem o devido lastro legal ou inexistente caracteriza evidente intuito de fraude, razão pela qual cabe a aplicação da multa de que trata o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A fundamentação legal encontra-se discriminada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de folhas 14 a 18.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 162/191, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, inovando apenas quanto a possibilidade de manifestação sobre constitucionalidade de leis pela esfera administrativa, motivo pelo qual, em relação aos demais pontos, adoto o relatório da decisão de piso, *in verbis*:

[...]

b) DA INAPLICABILIDADE DO ART. 89, § 10, DA LEI N.º 8.212/91 AO PRESENTE CASO – AUSÊNCIA DE FALSIDADE

b.1) "[...] o presente lançamento teve como enquadramento legal o disposto no art. 89, § 10.º, da Lei n.º 8.212/91, que determina a aplicação em dobro da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, o que enseja multa de 150%".

b.2) De acordo com o dispositivo legal, depreende-se que [...] não é qualquer compensação indevida que será punida com a aplicação da multa ali estabelecida. Apenas a compensação que é feita com DECLARAÇÃO FALSA COMPROVADA é que será punida, ou seja, a repressão se dirige àqueles que agiram com MÁ-FÉ, distorcendo a realidade fática".

b.3) "Nestes termos, mesmo que o Fisco não entenda como devida a compensação, somente poderá aplicar a punição sob comentário quando restar EFETIVAMENTE COMPROVADO que ocorreu declaração falsa. O fato de puramente discordar da compensação formalizada NÃO autoriza aplicar a multa punitiva".

b.4) "Assim, se a compensação for considerada indevida e NÃO for comprovada a DECLARAÇÃO FALSA, não incidirá a multa isolada, apenas a compensação restará não homologada".

b.5) "E esta comprovação cabe ao Fisco, porquanto é seu o ônus da prova em processo administrativo. Não logrando êxito em comprovar a falsidade da declaração, da forma como deve ser interpretada a norma punitiva, nem tampouco apontando qual seria esta suposta falsidade, o lançamento da multa isolada não se reveste de validade. Portanto, frise-se, somente a compensação com FALSIDADE COMPROVADA é que dará ensejo à multa".

[...]

b.11) "Ademais, temos que não é necessária ação judicial para usufruir de crédito apurado, conforme será detalhado em tópico próprio adiante, além do que os créditos são válidos e estão fundamentados em lei, cuja interpretação favorável ao contribuinte já foi conferida pelas Cortes Superiores, inclusive pelo E. STJ, em sede de recurso repetitivo, o que também será discorrido adiante".

b.12) "Desta feita, NÃO há falsidade a ensejar a aplicação da multa, motivo pelo qual medida que se impõe é o cancelamento do presente lançamento da multa isolada no importe de 150%".

c) DA LEGALIDADE DAS COMPENSAÇÕES REALIZADAS - DA CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO ADOTADO E DA DESNECESSIDADE DE DECISÃO JUDICIAL

c.1) "Em suma, apurada a existência de crédito, é conferido o direito ao contribuinte de utilizá-lo para compensação de contribuições previdenciárias, bastando para tanto, informar tal procedimento em GFIP, não sendo exigida qualquer autorização prévia quer do Judiciário quer da Administração Fazendária para tanto".

c.2) "E foi justamente desta forma que procedeu a empresa Impugnante, nos exatos limites estipulados pelas normas de regência, porquanto apurou créditos e os utilizou para extinguir contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, informando tal procedimento em GFIP e nos demais documentos pertinentes".

[...]

c.8) "Diante de todo o exposto, é inválido o argumento utilizado pelo Sr. Auditor Fiscal para glosar a compensação formalizada, porquanto a legislação não exige prévia decisão judicial, sendo válida a compensação formalizada pela Impugnante, posto que procedida nos exatos moldes estabelecidos pela legislação que rege a matéria".

DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

d) DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL A CARGO DA EMPRESA INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIO – DA BASE DE CÁLCULO DE REFERIDO TRIBUTO

d.1) "[...], o **critério quantitativo** da regra matriz de incidência da contribuição sob comentário é composto da **base de cálculo** que se consubstancia na remuneração paga, devida ou creditada, ao trabalhador, pela empresa, destinada a retribuir o trabalho e a **alíquota** é de 20%. Com efeito, não será toda e qualquer verba percebida pelo trabalhador que irá compor a base de cálculo do tributo em supedâneo, apenas o fará aquelas que possuem **nítido caráter salarial**, ou seja, que tem o condão de servir como contraprestação do labor efetivado, que sejam, efetivamente, pagas, devidas ou creditadas, pela empresa".

[...]

d.4) "Assim, a contribuição da empresa só pode incidir sobre aquilo que se enquadrar no conceito de REMUNERAÇÃO PAGA, DEVIDA OU CREDITADA, PELA EMPRESA COMO RETRIBUIÇÃO PELO TRABALHO PRESTADO ou POR ESTAR O EMPREGADO À DISPOSICÃO DA MESMA". d.5) "Delimitado critério quantitativo da contribuição previdenciária em questão, com a correta demarcação de sua base de cálculo, cumpre trazer à baila algumas verbas (rubricas) percebidas pelos trabalhadores que não devem compor a base de cálculo da contribuição em questão por não se subsumir ao conceito de salário-contribuição".

e) DO ADICIONAL DE 1/3 DA REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS GOZADAS E AVISO PRÉVIO INDENIZADO – RECURSO REPETITIVO

e.1) "Em relação ao terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado, no REsp nº. 1.230.957/RS, julgado pela sistemática dos **RECURSOS REPETITIVOS**, foi reconhecida a natureza indenizatória de tais rubricas".

e.2) "Em razão do julgamento acima citado, a PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL EDITOU A NOTA PGFN/CRJ Nº. 485/2016, que dispensou aquele órgão de contestar a incidência do aviso prévio indenizado, bem como informou a Receita Federal a necessidade de aplicação do entendimento consolidado do E. STJ, conforme trechos abaixo transcritos [fl. 167]".

e.3) "O entendimento exposto pelo E. STJ, o foi sob a sistemática de **RECURSO REPETITIVO**, o que implica seja observado o entendimento ali exposto também por expressa determinação contida no art. 62 do Regimento Interno do CARF, que segue transcrito pela pertinência [fl. 168]".

e.4) "Desta forma, imprescindível que o presente julgamento se amolde à orientação firmada pela E. Corte Suprema, guardiã da Carta. Dessa forma, diante da decisão proferida em sede de recurso repetitivo, pacífica está a orientação de que em relação ao valor pago a título de 1/3 da remuneração de férias e aviso prévio indenizado, não incide a contribuição social, por se tratar de rubrica com natureza indenizatória"

f) DO ACRÉSCIMO DE HORAS EXTRAS

f.1) "A Constituição Federal, em seu art. 7.º, inciso XVI, ao prever os direitos dos trabalhadores, assegura, dentre outros, aquele que determina ser, o valor da hora extra trabalhada, superior ao valor da hora normal de trabalho, na razão de pelo menos 50%. Trata-se do **adicional** de hora extra. É, na verdade, um **plus**, que faz aumentar o valor da hora excedente laborada justamente pelo fato de ser extraordinária e não componente da jornada normal de trabalho. Este adicional se consubstancia em um acréscimo ao valor da hora laborada pelo fato de ser excedente. Trata-se de verdadeira compensação financeira pelo trabalho realizado que suplanta a jornada normal de trabalho, e tem o escopo de recompensar o trabalhador pelo seu sobreesforço, bem como pelo prejuízo causado em sua vida particular, configurando-se, destarte, como uma **indenização**. [...]"

[...]

g) DAS FÉRIAS GOZADAS

g.1) "[...], a verba sob comentário não se destina a retribuir trabalho prestado, como o faz o salário. Ao certo, se consubstancia em verdadeira indenização prevista em lei. Assim, em que pese a previsão contida na Consolidação das Leis do Trabalho no sentido de ter, a remuneração das férias, natureza salarial, certo é que se trata de

verdadeira INDENIZAÇÃO, não devendo compor, de tal sorte, a base de cálculo da contribuição em tela, pelos motivos já expostos a exaustão.

[...]

h) DOS SALÁRIO MATERNIDADE

h.1) "A verba em alusão se trata de verdadeiro **benefício, não possuindo natureza salarial**, dado que não se consubstancia em retribuição a qualquer serviço prestado, afinal, no período em que o percebe, **a trabalhadora NÃO executa qualquer labor**. Com efeito, se é benefício e não tem qualquer correlação com retribuição de serviço prestado, independente da fonte pagadora, **não é salário**, motivo pelo qual **não é base de cálculo do tributo em questão**".

[...]

i) DOS ADICIONAIS NOTURNOS, DE INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE

i.1) "Com efeito, o **adicional noturno** se consubstancia em um acréscimo devido ao trabalhador em razão de desenvolver sua atividade laborativa durante a noite, ao passo que o de **insalubridade**, por laborar em situações insalubres, ou seja, hostis à saúde. Já o adicional de **periculosidade** é o acréscimo a que faz jus o trabalhador que exerce suas atividades laborais, habitualmente, em locais e/ou funções perigosas, em que sua vida seja colocada em risco. Tratam-se, na verdade, de um **plus** recebido pelo trabalhador que desenvolve atividades desenvolvidas no período comumente destinado ao descanso, que possam ser hostis à saúde ou atentar contra a sua vida".

[...]

j) DO 13º SALÁRIO

j.1) "O décimo terceiro salário não possui natureza salarial, motivo que afasta a incidência da contribuição previdenciária. Isto porque o décimo terceiro salário decorre de imposição legal, sendo considerado uma bonificação natalina, um encargo social da empresa em benefício direto do empregado".

j.2) "Diante do exposto, denota-se que deve ser excluída, da incidência das contribuições previdenciárias o valor pago a título de décimo terceiro salário".

k) HORAS EXTRAS

k.1) "No que diz respeito às verbas pagas a título de hora-extra, o STF entende pela não incidência da contribuição previdenciária sobre remuneração percebida pelo trabalho além da jornada habitual de trabalho. Eis uma decisão do Colendo Tribunal versando acerca do tema [fl. 183]".

k.2) "O STJ vem enveredando pela não-incidência, seguindo a vertente traçada pelo STF, conforme pode-se aduzir da decisão abaixo [fl. 183 e 184]".

k.3) "Assim, os valores pagos a título de horas extras não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias".

l) DO RISCO AMBIENTAL DO TRABALHO - RAT

l.1) "Seu perfil atual foi dado pela nova redação que a Lei 9.732 de 11/12/98, deu ao inciso II, do art. 22, da lei nº 8.212/91. As alíneas permanecem com a redação original, estabelecendo as alíquotas de incidência em razão do maior ou menor grau de risco de acidente inerente a atividade preponderante da empresa".

[...]

m) DO AFASTAMENTO DA MULTA QUANDO NÃO HÁ DOLO - POSICIONAMENTO DO CARF

m.1) "Além de todo o exposto acima, que evidencia a correção do procedimento adotado pela Impugnante, bem como a validade do crédito utilizado, que implica na **inexistência** de falsidade e culmina com a necessidade de afastamento da multa aplicada, temos outros argumentos que implicam no afastamento da multa".

m.2) "Trata-se da ausência de DOLO. Com efeito, quando ausente o DOLO, e o mesmo está ausente quando existe discussão sobre tese jurídica entre contribuinte e fisco, a multa deve afastada".

m.3) "Este entendimento vem sendo consagrado pelo E. CARF –Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, quando ausente o dolo, tem afastado as multas aplicadas em caso compensação. Neste sentido, pode ser citado o Acórdão abaixo [fl. 187 e 188]".

[...]

n) DO PERCENTUAL CONFISCATÓRIO DA MULTA ISOLADA - RECENTE POSICIONAMENTO DO STF

n.1) "Para os Tribunais pátrios, é uníssono o entendimento de que a multa de 75% é confiscatória, quanto mais a que foi aplicada ao caso, que atingiu o importe de 150%".

n.2) "Ora, se a Suprema Corte considerou a multa de 25% confiscatória [fls. 190 a 193], mais ainda o será a que foi aplicada ao caso em supedâneo que atingiu o importe de 150%, ou seja, SEIS VEZES SUPERIOR AO APONTADO NA DECISÃO DO SUPREMO".

[...]

o) DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

o.1) "Não houve, portanto, qualquer ato que pudesse ensejar a prática criminosa, de tal sorte que a instauração de Representação Fiscal para fins penais pelo Sr. Fiscal, apenas pode advir de interpretação evidentemente errônea da legislação".

[...]

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DA MULTA ISOLADA

O Auto de Infração trata-se da aplicação da multa isolada prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 89, § 10, por ter o contribuinte apresentado GFIPs declarando a utilização de créditos cuja existência não restou comprovada, para compensar as contribuições devidas e informadas nesse documento.

Por usa vez, a contribuinte aduz que agiu de forma escorreita, observando a legislação aplicável e seguindo a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores, não havendo de falar em falsidade.

Pois bem. Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, cabe trazer à tona a motivação da autoridade fiscal para aplicação da referida multa, senão vejamos o que dispões o Relatório Fiscal, *in verbis*:

(...)

5.2 A MULTA ISOLADA

A compensação efetuada sem o devido lastro legal ou inexistência caracteriza evidente intuito de fraude, razão pela qual cabe a aplicação da multa de que trata o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1995 (ver Acórdão n.º 9202-004.636 – 2º Turma).

Como já dito, em face da compensação indevida (conduta acima descrita), foi imposta a multa isolada no percentual de 150% incidente sobre o valor do débito compensado, nos termos do § 10 da legislação retro mencionada, a qual, para maior clareza, transcrevo:

Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§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

(...) (grifo nosso)

A leitura atenta do texto legal encimado indica que há a previsão de duas penalidades pecuniárias para a compensação indevida de contribuições previdenciárias: (i) a multa de mora de 20%; e (ii) a multa isolada de 150%.

Ocorre que, para a aplicação da primeira (**multa de mora**), a legislação exige apenas à apuração de **compensação efetuada de forma indevida**. Quanto à segunda (**multa isolada**), consta que **tem cabimento “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”**.

É verdade que, por força do que dispõe o artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, ou seja, independe de dolo. Todavia, quanto à multa isolada, parece haver disposição em contrário, pois **há a condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**.

Para a compensação ser considerada indevida, ou a declaração que deu origem era falsa ou se tornou falsa. Destarte, sempre haverá falsidade, de sorte que não haveria razão para o legislador condicionar a sua aplicação à comprovação da falsidade despreziosa.

Assim, a única maneira de justificar, do ponto de vista jurídico, a existência da condicionante “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, é invocar a intencionalidade do agente.

Esse tema já foi analisado diversas vezes por este Tribunal, consoante restou muito bem explicitado no voto condutor do Acórdão n.º 2302-002.308, da lavra do Conselheiro

Arlindo da Costa e Silva, de onde peço vênica para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei n.º 8.212/91)

II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei n.º 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei n.º 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?

b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?

c) O que se entende por “falsidade da declaração” e qual a abrangência de tal termo?

d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontrase assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

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 n.º 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 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?

Cumprido 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, o que definitivamente não ocorre no caso em exame, 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.

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, 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 comprovar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se contentando a norma tributária em foco com mera dedução.

(...) (grifei)

No mesmo sentido, o Conselheiro André Luís Marsico, no voto condutor do Acórdão n.º 2302-002.567, versou nos seguintes termos:

Ademais, não parece que se possa cogitar de comprovação de uma falsidade sem o elemento subjetivo, pois a própria falsidade, no vernáculo, tem definições que implicam em intencionalidade:

s.f. (Do lat. Falsitas, falsitatis). 1. Propriedade do que é falso. –2. Mentira, calúnia. – 3. Hipocrisia; perfídia. – 4. Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.

(Grande dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Larousse cultural, 1999, p. 420)

Isso sem falar que, ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

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.

Portanto, a exigência do dolo, além de ser interpretação que busca dar coerência ao arcabouço normativa, indubitavelmente, revela-se como a mais benéfica ou favorável ao infrator.

Pode-se afirmar, do quanto exposto até aqui, que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, é indispensável que esteja demonstrada a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica. 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.

(...) (grifo nosso)

A matéria já fora objeto de julgamento deste Colegiado, nos autos do processo nº 11030.721697/2012-67, congruente restou explicitado no voto do Acórdão nº 2401-004.741, o qual me filiei na oportunidade, da lavra do Conselheiro Cleber Alex Friess, concluindo no mesmo sentido:

(...) **34. Como se percebe do texto copiado, o § 10 não cuida de uma falsidade material, relacionada à autenticidade do documento, mas sim de uma falsidade intrínseca a esse documento, em que se faz presente a mentira no seu conteúdo.**

35. A multa está condicionada a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Por isso, tenho como premissa que essa sanção fiscal pecuniária exige o elemento subjetivo dolo, ainda que dispensável a presença de um especial fim de agir, visto que a leitura do preceptivo revela que o legislador não elegeu qualquer elemento específico como requisito para a imposição da penalidade.

36. De sorte que não se poderá cogitar de falsidade, em razão do próprio significado da sua acepção, sem que haja consciência do agente em esconder, alterar ou suprimir a verdade.

(...)

38. Em que pese o ponto de vista da autoridade lançadora, penso que não há elementos suficientes nos autos para concluir pela falsidade nas compensações apresentadas pelo sujeito passivo.

39. O fato de indevida a compensação não implica, necessariamente, a falsidade da declaração por parte do sujeito passivo. Como exigência imposta pela lei, a penalidade reclama a prova de que o sujeito passivo, mesmo diante da realidade contrária à repetição do indébito pela via da compensação, optou em praticar uma conduta consciente oferecendo crédito sabidamente inapropriado para tal fim.

(...) (grifo nosso)

Dessa forma, *in casu*, merece guarida a pretensão da contribuinte, pois o Relatório Fiscal não indica qualquer elemento do qual se possa extrair, de forma concreta, a intencionalidade do agente, destacando-se apenas que a compensação não estava amparada por qualquer ato legal ou inexistência do crédito, sendo que a falta de comprovação do crédito é justamente o motivo para a glosa.

Ademais, cabe mencionar que o motivo da glosa se deu apenas por divergência de entendimento, ou seja, com base em entendimento jurisprudencial a contribuinte entendeu que as verbas não tem natureza salarial, enquanto que o fiscal entendeu que tem. A meu ver, impossível indicar falsidade em interpretação da legislação.

O fato de puramente discordar da compensação formalizada NÃO autoriza aplicar a multa punitiva. Assim, se a compensação for considerada indevida e NÃO for

comprovada a DECLARAÇÃO FALSA, não incidirá a multa isolada, apenas a compensação restará não homologada.

E esta comprovação cabe ao Fisco, porquanto é seu o ônus da prova em processo administrativo. Não logrando êxito em comprovar a falsidade da declaração, da forma como deve ser interpretada a norma punitiva, nem tampouco apontando qual seria esta suposta falsidade, o lançamento da multa isolada não se reveste de validade.

Assim, conclui-se que não restou demonstrado e tampouco se consegue extrair da conduta da recorrente descrita nos autos que, de forma consciente, mesmo sabedora de que não possuía direito creditório, tenha informado em GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando ludibriar o fisco.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira