



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10865.722621/2012-73
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.948 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICIPIO DE ARARAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/05/2010

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

É cabível a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, na hipótese de compensação indevida, quando demonstrada nos autos a falsidade da declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Marcelo Milton da Silva Risso, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Hermes Soares Campos. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, entretanto, ultrapassado o prazo regulamentar não foi apresentada tal declaração. Julgamento iniciado em 07/2023 e concluído em 24/08/2023, período da manhã. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participou do julgamento o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Suplente Convocado) em razão dos votos proferidos pelas Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchier na reunião de julho de 2023. O Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle (Suplente Convocado) votou apenas no mérito, pela mesma razão.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Maurício Dalri Timm do Valle

(Suplente Convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2401-009.635, recurso que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: na aplicação da multa isolada por declaração falsa em GFIP, não é necessária a imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

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).

A decisão foi assim registrada:

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada apurada no Debcad 51.021.084-8. Vencidos os conselheiros Miriam Denise Xavier (relatora e presidente), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

O contribuinte foi autuado, Autos de Infração DEBCAD nº 51.021.083-0 e DEBCAD nº 51.021.084-8, por glosas de compensações indevidas. O Auto de Infração DEBCAD nº 51.021.084-8 refere-se à multa isolada de 150%, cobrada com base no art. 89, § 10, da Lei 8212/91.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigma 9202-005.160, para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e do seu exame de admissibilidade, mas não apresentou contrarrazões.

Petições e documentos de efls. 527 e seguintes, relativos ao parcelamento do DEBCAD nº 51.021.083-0, que não abriga a multa ora sob discussão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Multa isolada por compensação falsa em GFIP

Discute-se nos autos se é cabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, por compensação indevida e falsa em GFIP. No entender da Fazenda Nacional, é desnecessária a comprovação de dolo do sujeito passivo e a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente. Deve ser frisado que a Fazenda Nacional, em seu apelo extraordinário, não indicou qualquer outra circunstância fática ou jurídica para a manutenção da penalidade de 150%, de modo que o julgamento do seu recurso circunscreve-se à necessidade (ou não) de comprovação de conduta dolosa do sujeito passivo.

Pois bem. Inicialmente, é importante frisar que a tese recursal, segundo a qual, para a aplicação de multa por não homologação de compensação seria desnecessária a comprovação de dolo do sujeito passivo e a responsabilidade por infração tributária independeria de intenção do agente, está em desacordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 4905. No referido julgado, conquanto não estivesse em discussão a constitucionalidade da norma inserta no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, decidiu-se, com eficácia *erga omnes*, que “*é inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade*”. É exatamente esta a hipótese dos autos, em que aplicada multa de 150% (*superior, inclusive, àquela prevista no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996*), sem caracterização de *má-fé, falsidade, dolo ou fraude*.

No mais, e prosseguindo no exame da matéria, vale transcrever o dispositivo legal retro mencionado:

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

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

Como se vê na regra legal acima, quando o Fiscal comprova a falsidade da declaração prestada pelo contribuinte em GFIP, apresentada com a finalidade de compensar seus créditos com seus débitos, deve ser aplicada a multa isolada de 150%. Como a norma utiliza a expressão “*quando se comprove a falsidade da declaração*”, a fiscalização tem o dever legal de comprovar que o contribuinte prestou declaração falsa. A aplicação dessa sanção, ademais, tem caráter nitidamente punitivo, de tal forma que não dispensa a prova, pelo agente autuante, da existência de conduta dolosa pelo suposto infrator.

É aplicável, pois, a ressalva contida na primeira parte do caput do art. 136 do Código Tributário Nacional (“salvo disposição de lei em contrário”), vez que o art. 89, § 10,

supra mencionado, é expresso ao determinar a necessidade de comprovação da falsidade, ou seja, da intenção de falsificar e de fraudar o Fisco.

Sobre a necessidade da existência e de comprovação do dolo, a legislação deve ser interpretada no seu contexto normativo, sendo sabido que o sistema jurídico-tributário federal somente admite a imposição de sanção em dobro na hipótese de conduta dolosa do fiscalizado. Não são as meras circunstâncias de haver compensação indevida ou de ser realizado um lançamento que atraem a aplicação de sanção de caráter notadamente punitivo e que se aproxima inclusive do direito penal, mas sim a existência de dolo. Conforme a doutrina do Professor Paulo Ayres Barreto¹:

Significações específicas no discurso jurídico devem ser obtidas a partir dos textos normativos ou do uso de juristas, e não dos dicionários. Como predica Karl Larens, “termos que obtiverem na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legados, são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial”.

O conceito de falsidade é normativo, e não meramente léxico. Corroborando esse raciocínio, a doutrina de Alfredo Augusto Becker²:

[...] na interpretação de lei tributária que tenha aceito princípio, conceito, categoria ou instituição, de outro ramo de direito (portanto, já jurídico), no momento em que o intérprete cumpre com a exigência de integrar e completar a idéia, deverá lembrar-se (salvo expressa disposição legal) que a idéia resultante é idêntica àquela idéia que resultou quando, no outro ramo do direito, também se fez a integração e complementação da idéia contida na linguagem (fórmula legislativa); por exemplo: venda, locação, empreitada, incorporação, propriedade, usufruto, furto, empréstimo, móvel, imóvel, condomínio, título ao portador, herdeiro, sucessão comercial, dividendo, etc.

[...]

[...] uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito [...].

Sem contar o fato de que a palavra falsidade já carrega, em si, uma carga predominantemente pejorativa (o que derrui a alegação de que falsidade poderia corresponder à mera falta de realidade), é inquestionável que a legislação tributária federal, em todo o seu contexto normativo, apenas admite a cominação de sanções de tal magnitude quando presente o dolo do atuado.

Exemplificativamente, o § 1º do art. 44 da Lei 9430/96 preleciona que a multa de ofício será duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, isto é, quando houver condutas dolosas relativas à sonegação, fraude ou conluio. Ou seja, não é o inadimplemento isolado do tributo que atrai a aplicação da multa dobrada, mas sim o inadimplemento doloso. Segundo Marco Aurélio Greco³:

[...] o § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 prevê como evento deflagrador da duplicação da multa, qualquer dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, que, por sua vez, descrevem condutas dolosas igualmente atreladas à redução ou diferimento

¹ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário - Limites Normativos. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 31.

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 108 e 111.

³ GRECO, Marco Aurélio. Tributação do ilícito : estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET / coordenadores Pedro Augustin Adamy, Arthur M. Ferreira Neto ; André Folloni ... [et al.]. - São Paulo : Malheiros, 2018, p. 75.

do pagamento de tributos, consistentes no impedir ou dificultar o conhecimento do fato gerador ou agir dolosamente para se eximir do respectivo pagamento.

No mesmo sentido, a Súmula CARF 14 determina que não é a apuração de omissão de receita ou de rendimentos que autoriza a qualificação da multa, mas sim a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, o que exprime a importância do elemento subjetivo dolo:

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

De outro lado, e tratando da compensação de outros tributos federais (que desde a edição da Lei 13670/2018 segue um regime unificado com as contribuições previdenciárias), o § 17 do art. 74 da Lei 9430/96 preleciona que na hipótese de compensação não homologada será aplicada multa isolada de 50%, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Isso porque, na hipótese de falsidade, é aplicável a multa de ofício de 150%, nos termos do § 2º do art. 18 da Lei 10833/03⁴.

Quer dizer, em ambas as hipóteses retro mencionadas (lançamento de ofício e glosa de compensações), relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a multa dobrada somente pode ser cominada quando existente atitude dolosa do contribuinte (sonegação, fraude, conluio ou falsificação), sendo incabível sua aplicação na circunstância isolada de mera compensação indevida. E a má-fé não se presume, vez que *"inexiste no Direito qualquer princípio que erija a má-fé em regra ou critério de interpretação. Pelo contrário, notadamente em matéria de penalizações, tenham o caráter que tiverem, é vedada presunção de tão desabusado teor"*⁵.

Historicamente falando, a aplicação da multa isolada de 150% foi inicialmente instituída pela Medida Provisória – MP 449/08, que incluiu os §§ 9º e 10 ao art. 89 da Lei 8212/91. Posteriormente, tal Medida foi convertida na Lei 11941/09, ainda vigente e sem alteração de conteúdo neste ponto. Na exposição de motivos da MP, vê-se que a alteração teve a finalidade de uniformizar o tratamento dado aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁶. Quer dizer, não há sentido em interpretar-se o § 10 do art. 89 de forma dissociada das demais regras relativas aos outros tributos federais, que, como demonstrado, não dispensam a existência de dolo para a aplicação de multa dobrada.

⁴ Conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, que culminou com a atual redação do § 17 do art. 74 da Lei 9430/96, “a ressalva contida no §17 de que essa multa não se aplica no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo é porque para esta hipótese existe previsão específica de aplicação de multa isolada nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2013”.

⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário. Revista de Direito Tributário. 718. RT. P. 66.

⁶ 17.11. Art. 89:

a) o caput foi alterado para determinar que as regras de compensação serão nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, à semelhança dos demais tributos internos;

b) o § 4º foi alterado para deixar consignado que sobre o valor a ser restituído ou compensado incidem os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, mesmo tratamento conferido aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e mesmo critério utilizado na sua cobrança;

c) o § 9º foi incluído para dispor que os valores compensados indevidamente serão exigidos com multa de mora, em consonância com o tratamento dado aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, interpretado sistematicamente com a redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm, acesso em 8 de janeiro de 2020)

Art. 89. [...]

§ 9º. Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 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 2008)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

Mas não é só. A interpretação conjunta dos §§ 9º e 10 evidenciam, sem qualquer sombra de dúvidas, que não é a simples compensação indevida que permite a aplicação da multa isolada, pois essa hipótese é regulada pelo § 9º, segundo o qual os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos de juros e multa moratórios. O § 10, por sua vez, requer um elemento a mais, a ser comprovado pelo Auditor-Fiscal, mais precisamente a falsidade da declaração. Isto é, o § 10 trata de hipótese diversa, na qual a falsidade (o evidente intuito de falsificar, de prestar declaração mentirosa, dolosa *etc.*) deve estar devidamente comprovada e ser obviamente resultante de dolo. E, lembre-se, se a lei não tem palavras inúteis⁷, quanto mais orações inteiras, de tal maneira que se fosse possível a aplicação da multa isolada sem o elemento subjetivo dolo, o § 10 seria totalmente desnecessário e bastaria que o legislador determinasse a aplicação da multa de 150% no próprio § 9º, inclusive sem usar a expressão “quando se comprove falsidade”.

Como se demonstrou, portanto, todas as técnicas de interpretação da norma demonstram que o dolo é primordial para a aplicação da multa, de tal forma que a Fazenda Nacional equivocou-se neste particular.

No presente caso, veja-se que a Auditora Fiscal inclusive formalizou Representação Fiscal para Fins Penais ao argumento de que o contribuinte teria praticado crime contra a ordem tributária tipificado no art. 1º, I e II, da Lei 8137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Isso fragiliza a própria tese recursal, pois a acusação contra o contribuinte também está baseada na existência de conduta dolosa, de modo que nem mesmo a fiscalização parece ter dispensado a necessidade do elemento dolo. Veja-se:

A auditoria formalizou Representação Fiscal para Fins Penais que será encaminhada à autoridade competente, por ter verificado que o contribuinte praticou atos que, EM TESE, caracterizam crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I e II da Lei 8.137/90.

Quanto à inexistência do dolo em si, a Fazenda Nacional não impugnou o seguinte trecho do acórdão recorrido, segundo o qual o motivo da glosa ocorreu apenas por divergência

⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 251.

interpretativa em relação aos índices de correção do indébito tributário, de modo que, em se tratando de divergência de entendimentos, é descabido cogitar-se de dolo:

Ademais, cabe mencionar que o motivo da glosa se deu apenas por divergência de entendimento quanto aos índices de correção, ou seja, com base em entendimento jurisprudencial a contribuinte entendeu que deveria utilizar-se de um índice, enquanto que o fiscal entendeu que deveria ser utilizado outro. A meu ver, impossível indicar falsidade em interpretação da legislação, de índices de correção, ainda mais quando o índice aplicado vigora em algum momento na legislação.

Entendo que tais fatos são aptos apenas às glosas das compensações e ao lançamento do Auto de Infração DEBCAD nº 51.021.083-0, mas não à caracterização da declaração falsa. A propósito, e como foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais com base no art. 1º, I e II, da Lei 8137/90, vale transcrever a redação de tais dispositivos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Quer dizer, a divergência em relação à correção monetária não caracteriza a declaração falsa e o crime praticado pelo contribuinte. Inexiste crime de hermenêutica e o Superior Tribunal de Justiça tem adotado a seguinte corrente interpretativa:

Não configura crime contra a ordem tributária o mero inadimplemento da obrigação, mas somente ilícito tributário. Isso porque a relevância típica da conduta depende da **constatação de que o agente atuou com consciência e vontade de causar prejuízos ao erário público, assim, na dúvida, o dolo não pode ser presumido**, pois isso significaria atribuir responsabilidade penal ao contribuinte apenas inadimplente.

Não caracteriza o delito de declaração falsa previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/1990 quando o agente atua com base em interpretação equivocada da legislação tributária - objeto de decisões conflitantes do âmbito da Secretaria de Fazenda. Isso porque a falsidade relaciona-se ao fato e não ao significado jurídico dele, assim, não havendo previsão para a punição do referido crime na modalidade culposa, a não demonstração do elemento subjetivo necessário para a caracterização do ilícito importa na atipicidade da conduta.

(Vide **Informações Complementares à Ementado** do HC 351.718/PE, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 16/10/2018, DJe 30/10/2018)

No mesmo sentido, os seguintes julgamentos daquele Tribunal, os quais reforçam a inexistência de crime interpretativo e a circunstância de que o dolo difere do mero inadimplemento:

HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. FRAUDE. ELEMENTO DO TIPO. INEXISTÊNCIA. MODALIDADE CULPOSA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ORDEM CONCEDIDA.

1. O legislador ordinário, ao descrever abstratamente o crime de sonegação fiscal, não previu a possibilidade de sua punição pela forma culposa, restringindo-o à regra prevista no artigo 18, parágrafo único, do Código Penal, segundo o qual "salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

2. Para que o delito em comento se caracterize, **não basta que o agente obtenha a redução ou supressão do tributo, mas que tal desiderato tenha sido alcançado**

mediante a utilização de um artifício fraudulento, seja por meio da omissão de um dever de informação que lhe é imposto, ou pela declaração de informações falsas à autoridade fazendária.

3. Sem que seja necessário o revolvimento do conjunto probatório, constata-se que, **assim como reconhecido pelo próprio Conselho de Contribuintes, a conduta do paciente, embora tenha importado na supressão ou redução de tributo devido, não foi praticada com o dolo necessário para a caracterização do ilícito em tela, já que atuou mediante um conceito equivocado sobre o fato gerador da exação devida, e não se negou em prestar as informações necessárias para a correta quantificação do tributo.**

4. Ordem concedida para reconhecer a atipicidade penal da conduta atribuída ao paciente, determinando-se o trancamento da ação penal deflagrada.

(HC 135.426/SP, Rel. Ministra LAURITA VAZ, Rel. p/ Acórdão Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 18/04/2013)

.....
HABEAS CORPUS. ERRO DE INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE FRAUDE.

1. **A errônea exegese da lei tributária** quanto ao cálculo correto do ICMS no lançamento de crédito, em face da diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem, ausente o elemento fraude, **não configura a infração tipificada no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90.**

2. **A segurança jurídica não pode nem deve permitir que simples desencontros interpretativos, ocorrentes muitas vezes até mesmo nas altas esferas do Judiciário sirvam de pretexto para acionamento da Justiça Criminal, como meio rápido, eficaz e expedito de incrementar as receitas governamentais.**

3. Na operação não houve fraude nem inserção de elementos inexatos em documentos, mas mero aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de transações interestaduais.

4. Ordem concedida.

(RHC 7.798/PR, Rel. Ministro FERNANDO GONÇALVES, SEXTA TURMA, julgado em 25/05/1999, DJ 14/06/1999, p. 227)

Destarte, deve ser desprovido o recurso da Fazenda Nacional.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Mário Hermes Soares Campos – Redator Designado

Em que pese o esmerado e bem fundamentado voto, peço *vênia* ao e. Relator para apresentar respeitosa divergência, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento favorável ao provimento do presente Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme passo a demonstrar.

Conforme bem relatado, a discussão no presente Recurso Especial cinge-se à pertinência de aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8212, de 1991, à vista da glosa, procedida pela autoridade fiscal lançadora, do excesso de compensação efetuada e lançamento da referida multa isolada decorrente das compensações indevidas.

De pronto, entendo que deve ser afastada a tese de aplicação, por analogia, ao presente caso, da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI 4905, de que: *“é inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade”* Oportuna a transcrição do dispositivo legal ensejador de aplicação da penalidade ora discutida para continuidade da análise:

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

(...)

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

Verifica-se, pela literalidade do texto normativo, que a hipótese de multa prevista no art. 89 § 10, da Lei nº 8.212/1991, não se trata de multa em razão de mera não homologação de declaração de compensação. Ao contrário, há expressa previsão no referido dispositivo legal, quanto à sua aplicação na **“hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”** Não se trata portanto, repise-se, de mera não homologação de declaração de compensação, uma vez que a penalidade é expressa quanto à sua imposição em situação em que se comprove **falsidade da declaração de compensação**.

Também tenho como desarrazoada a afirmação de que o sistema jurídico-tributário federal somente admitiria a imposição de sanção em dobro na hipótese de conduta dolosa do fiscalizado, devendo assim ser comprovada a ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, para efeito de aplicação da penalidade prevista no art. 89 § 10, da Lei nº 8212/1991. Novamente a simples leitura do texto normativo deixa clara a situação passível de aplicação da penalidade, qual seja,: “compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada”. Não há qualquer referência na norma quanto à necessidade da existência e de comprovação do dolo, para efeito de sua aplicação na hipótese de compensação indevida. Bastando para tanto, que se demonstre a falsidade da declaração, o que entendo evidenciado nos autos, conforme será especificado nos itens seguintes; mas antes oportuna a reprodução de ementa e excertos dos fundamentos do Acórdão nº 9202-009.483 – CSRF / 2ª Turma, de relatoria do i.Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, que converge quanto à desnecessidade de imputação de conduta dolosa para o efeito de aplicação da multa objeto do presente Recurso Especial.

Acórdão 9202-009.483 – CSRF / 2ª Turma

Relator Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10 da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos não líquidos e certos.

(...)

VOTO

(...)

Pois bem. O § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91 assim dispõe:

(...)

§ 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. **(destaquei)**

A seu turno, falsidade é qualidade daquilo que é falso, que, na sequência, pode ser assim definido : **1 Oposto à verdade ou à realidade; inexato, infundado. 2 Em que há mentira, fingimento ou dolo. 3 Que não é verdadeiro, mas inventado; fictício, enganoso. 4 Que se faz passar pelo que não é; impostor. 5 Que não é original ou autêntico, mas feito como imitação, às vezes com intenção fraudulenta; falsificado, imitado, postício. 6 Que não é leal; desleal, pérfido, traidor.**

Diferentemente da seara criminal, onde para se ter um provimento condenatório faz-se necessário, como regra³, provar o dolo na conduta comissiva ou omissiva do agente, na medida em que a pena traz, a rigor, restrições ao seu consagrado direito constitucional à liberdade; no âmbito tributário tem-se como regra, quanto à imposição de penalidade, a desnecessidade de se apontar/provar o dolo na conduta do contribuinte, como se denota do artigo 136 infra colacionado, eis que, aqui, a penalidade traz implicações, em última análise, ao direito à propriedade.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade** por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente** ou do **responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nesse rumo, pode-se concluir que enquanto no âmbito criminal, a regra é que se demonstre a intenção (dolo) na conduta do agente; no tributário, a responsabilidade pela infração é de natureza objetiva, bastando, para tanto, que se demonstre a ação (ou omissão), o resultado reprovável e o nexo de causalidade entre ambos.

Perceba que quando o legislador tributário pretendeu exigir do Fisco a comprovação da intenção do agente, o fez expressamente na lei, consoante se denota do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Confira-se:

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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.

Ainda para ilustrar, veja-se o que diz o artigo 18 da Lei 8.023/90, que estabelece a multa de ofício em 150% sem que para isso exija do autuante a demonstração do dolo, mas apenas da conduta legalmente reprovável:

Art. 18. A inclusão, na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui fraude e sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais.

Perceba-se que a lei estabelece - objetivamente - situação que uma vez constatada dará ensejo à multa já no patamar original de 150%. Não há qualquer gradação, ao contrário de que se tem para as multas de ofício daquele artigo 44.

Posto desta forma, penso que toda e qualquer discussão sobre o tema, notadamente com relação à não aplicação literal do dispositivo, em princípio, refogeria ao âmbito do contencioso administrativo, vez que acabaria por envolver, inevitavelmente, questões acerca da razoabilidade e do não-confisco decorrentes da aplicação da norma.

Nesse mesmo sentido os seguintes julgados

Acórdão 9202-010.519 – CSRF / 2ª Turma

Relatora Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10º da Lei n. 8212/91, não há necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação à conduta do sujeito passivo para a caracterização da falsidade da compensação indevida, mostrando-se suficiente apenas a demonstração da utilização créditos que sabia não serem líquidos e certos.

Acórdão 9202-009.849 – CSRF / 2ª Turma

Relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA. O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Retornando à questão da falsidade da declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo, conforme apontado pela autoridade fiscal lançadora, o contribuinte compensou créditos em valores muito superiores e utilizando-se de critérios de correção e atualização em desconformidade com a decisão proferida nos autos do processo judicial que movera em desfavor da União. Trata-se do processo judicial de nº 97.110.14029-8, que tramitou na 2ª Vara da Justiça Federal em Piracicaba/SP, onde foi garantido à contribuinte o direito de compensar contribuições previdenciárias pagas indevidamente, incidentes sobre remunerações de autônomos com fundamento no art. 3º, inc. I, da Lei nº 7.787, de 1989, julgado inconstitucional conforme a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 1.102-2 DF e Resolução nº 14/95 do Senado Federal. Por apelação das partes, junto ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região o processo recebeu o nº 2000.03.99.070101-1, já transitado em julgado, com baixa definitiva, que apresenta a seguinte ementa:

E M E N T A

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PRÓ-LABORE. ARTIGO 3º, I, DA LEI 7.787/89 E ARTIGO 22, INCISO I, DA LEI Nº 8.212/91. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. LIMITAÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA: "NON REFORMATIO IN PEJUS". HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REMESSA OFICIAL. CABIMENTO.

I – Remessa oficial tida por interposta, por força do art. 10 da Lei nº 9.469/97.

II - Foram declaradas inconstitucionais as expressões "avulsos, autônomos e administradores", contidas no inciso I do artigo 3º da Lei 7787/89 pelo C. Supremo Tribunal Federal e Resolução nº 14/95 do Senado Federal, bem como os vocábulos "empresários" e "autônomos" contidos no artigo 22, inciso I da Lei nº 8212/91 (ADIN 1102-2/DF).

III - Devida a compensação dos recolhimentos das contribuições efetuadas indevidamente, desde que o crédito seja líquido e certo e que a compensação seja efetuada entre contribuições da mesma espécie, segundo o disposto no artigo 66 da Lei nº 8.383/91.

IV - A contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos efetuados a autônomos e administradores instituída pelas Leis nºs 7.787/89 e 8.212/91, concentra-se, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, qual seja, a empresa, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, de modo que descabe na compensação questionada, a exigência da repercussão, consoante jurisprudência dominante do C. Superior Tribunal de Justiça.

V - Recentemente o Colendo Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento mais favorável ao contribuinte no sentido de que o prazo para obter a compensação da contribuição recolhida indevidamente está sujeita ao prazo prescricional quinquenal, contado a partir do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade do art. 22, I, da L. 8.212-91 (ADIn 1.102-2 DF, DJ S-1, 17.11.95), e a partir da Resolução do Senado nº 14, de 1995, de suspensão da execução do art. 3º, I, da L. 7.787-89 (DOU 28.04.95).

VII - As limitações aos percentuais mensais de 25% e 30%, estabelecidos pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95, não alcançam os créditos constituídos anteriormente à vigência das citadas normas (Precedentes do Superior Tribunal de Justiça).

VIII - A correção monetária dos valores compensáveis em apreço deverá ocorrer pelo IPC/IBGE, no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o INPC/IBGE, de fevereiro de 1991 a dezembro de 1991, a UFIR, a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995.

IX – Em face do princípio do non reformatio in pejus, nada há que ser reformado na sentença recorrida, não obstante o entendimento acima explicitado sobre os temas da limitação e correção monetária.

X – Honorários advocatícios mantidos.

XI - Remessa oficial, tida por interposta e recurso do INSS improvidos.

(negritei e grifei)

O item VIII da “Ementa” da decisão judicial acima transcrita, determina que a correção monetária dos valores compensáveis garantidos à autuada deveria ocorrer pelo IPC/IBGE no período de março de 1990 a janeiro de 1991, pelo INPC IBGE, de fevereiro de 1991 a dezembro de 1991, e pela UFIR, a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995.

Entretanto, em total descumprimento da sentença judicial, entendeu a autuada pela aplicação de índice de atualização monetária que lhe garantiria valor extremamente superior ao permitido judicialmente. Veja-se que na decisão judicial há expresso comando quanto aos índices de correção a ser aplicados aos créditos, conforme acima destacado. Não obstante, o sujeito passivo, mesmo ciente de como deveria atualizar o crédito que lhe fora conferido, conforme decidido judicialmente, optou por se utilizar de metodologia diversa, resultando em valores de supostos créditos muito superiores ao que lhe garantido.

Destaco o fato apontado pela autoridade fiscal lançadora e não contestado, de que a autuada se utilizou de suposta variação da taxa Selic para o período de 01/96 a 09/2009 em percentual de 993,01%; sendo que a variação real da Selic para tal período foi de 212,40%. Considerando somente este índice aplicado incorretamente, apesar de outros índices adotados indevidamente em períodos diversos, o crédito compensado pela autuada foi falsamente majorado em 4,67 vezes, sendo cediço que a variação da taxa Selic é facilmente encontrada na página eletrônica da Receita Federal ou de outros órgãos públicos federais.

Nessa perspectiva, incontestável o fato de que o sujeito passivo declarou crédito em GFIP muito maior do que possuía, utilizando-se de indexadores de correção monetária distintos daqueles autorizados pela sentença judicial e, conforme demonstrado, mesmo índices falsos, objetivando reduzir/excluir valores devidos de contribuição previdenciária.

Ao assim proceder, efetuando compensações indevidas não lastreadas ao quanto decidido no processo judicial e com utilização de índices inidôneos, claramente caracterizada a prestação de informação falsa em GFIP, implicando em falsidade das declarações de compensação apresentadas. Ora, uma declaração, ou um documento falso, são falsos por sua própria natureza e independem: de sua efetiva utilização, eventuais efeitos ou consequências, e tampouco da averiguação de conduta dolosa do agente. Entretanto, nos presentes autos, resta evidenciado que em decorrência da falsidade da declaração de compensação apresentada houve falta ou recolhimento a menor de contribuições, impondo-se assim a aplicação da norma punitiva. Destarte, tem-se configurada a hipótese prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que não exige dolo do agente, bastando a comprovação da ocorrência de falsidade na compensação indevida. Situação que restou demonstrada nos presentes autos e sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez caracterizada a ocorrência da hipótese descrita na norma, cabe à autoridade tributária proceder ao respectivo lançamento. Correto assim o procedimento adotado pela autoridade fiscal lançadora, devendo ser mantida a penalidade aplicada.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos

