



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

**Processo n°** 10875.722078/2017-08  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.651 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de outubro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/12/2012

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO NÃO COMPROVADO. 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 cuja existência não é capaz de comprovar.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## **Relatório**

A DRJ fez um relato preciso do lançamento e da impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

*Trata o presente processo de Auto de Infração acostado às fls. 195/214, no montante de R\$50.697.964,90, decorrente da aplicação da multa isolada no percentual de 150% com fundamento legal no art. 89 §10º da Lei 8.212/1991.*

*O contribuinte foi intimado do Auto de infração em 17/07/2017.*

*No Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidades acostado às fls. 185/194, a autoridade lançadora informa que:*

*Trata-se de Compensação de Valores Relativa a Contribuição Previdenciária declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social –GEFIP, cujos créditos pleiteados foram vinculados ao processo administrativo 10880.725597/2017-41.*

*Com base nas legislações vigentes, sendo verificada a inexistência dos créditos, os valores em questão foram considerados como Compensados Indevidamente e Não Homologado, de acordo com o Despacho Decisório – DRF/Gua/Seort nº 0087/2017.*

*De acordo com Despacho Decisório será exigido mediante lavratura do Auto de Infração aplicando multa isolada de 150% (cinquenta por cento) sobre o montante compensado indevidamente decorrente da falsidade da compensação, conforme disposto no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, c/c inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e formalização de “Representação Fiscal para Fins Penais*

*No referido Despacho Decisório de nº0087/2017 datado de 25/04/2017, da DRF/GUARULHOS, constante de fls. 172/179 dos autos, vê-se que a fiscalização considerou, como indevidas, as compensações declaradas pelo contribuinte em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP nas competências de 04/2012 a 12/2012, abrangendo vários estabelecimentos da atuada, razão pela qual o contribuinte foi intimado (fls.74/75) a demonstrar/detalhar a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas nas*

*referidas competências. O Termo de intimação foi encaminhado em 23/03/2017 por via postal conforme Aviso de Recebimento - AR de fls150.*

*Segundo o Auditor que emitiu o Despacho Decisório, na resposta à intimação o contribuinte esclareceu que “Os créditos utilizados pelo contribuinte nas compensações lançadas em GFIP nas competências de 04.2012 a 13.2012 decorrem do recolhimento indevido de contribuições previdenciárias decaídas em Reclamações Trabalhistas.”*

*Com vistas a esclarecer o procedimento exigido no caso de Reclamatória Trabalhista o Auditor informa que:*

*4. Com relação às reclamações trabalhistas, a Carta Magna atribuiu competência exclusiva à Justiça do Trabalho a execução, de ofício, das contribuições sociais decorrentes das sentenças/acordos que proferir, como disposto no art. 114, §3º, da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional - EC nº 20, de 15.12.1998, e, posteriormente, no inciso VIII do art. 114, da CF, com redação dada pela EC nº 45, de 08.12.2004.*

*5. A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, em seu artigo 876, parágrafo único, atribui competência a Justiça do Trabalho na execução dos valores devidos a título de contribuição social decorrentes de sentença/acordos trabalhistas.*

*6. A Instrução Normativa SRP nº 03/2005, em seu artigo 128, inciso II, letras “a” e “b”, corroborada pela Instrução Normativa RFB nº 971/2009, artigo 101, inciso I e II, respeitou a competência atribuída à Justiça do Trabalho, nos termos do inciso VIII do art. 114 da Constituição Federal, promover de ofício a execução dos créditos das contribuições previdenciárias devidas em decorrência de decisões condenatórias ou homologatórias por ela proferidas.*

*Sobre os documentos juntados para justificar a compensação o Auditor esclarece que:*

*Com relação aos elementos juntados aos autos pelo contribuinte: (1) cópia da Solução de Consulta nº 9 – COSIT 02/02/2016, (2) cópia da Informação prestada no Mandado de Segurança nº 5005524-71.2011.404.7205 e (3) Acórdão Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 419.612 Paraná proferido pelo STF, que supostamente fundamentaria a alegada decadência, por considerar o fato gerador das verbas trabalhistas à data efetiva da prestação de serviços, referemse, na verdade, de (1) ao fato gerador da contribuição incidente sobre a remuneração de servidor público vinculado ao RGPS, (2) petição para impedir o lançamento de contribuições previdenciárias, cuja incidência seja reconhecida em virtude de condenação na Justiça do Trabalho, relativos a trabalho prestado há mais de cinco anos antes do lançamento com base na Sumula Vinculante nº 8 do STF, teve liminar deferida em parte que foi cassada na Sentença que julgou extinto o processo em 10/01/2012, transitado em julgado em 29/12/2012, (3) TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO*

*SOCIAL DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. REMUNERAÇÃO. DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL: REGIME DE COMPETÊNCIA OU REGIME DE CAIXA, os quais, não tem qualquer nexos causal com o assunto ora discutido.*

*Diante dos fatos apurados o Auditor conclui que:*

*Neste contexto, as compensações efetuadas em GFIP, com créditos sabidamente inexistentes de fato, haja vista que os créditos devem ser líquido e certo (art. 170, caput do CTN), com intuito exclusivo de reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciária, desnatura-se das hipóteses legais. (Lei 8.212/91, art. 11 § único, letras “a”, “b” e “c”; C/C art. 89), pelo qual, devem ser glosados os valores indevidamente compensados, não os homologando, no montante de R\$ 33.798.643,28.*

*Por fim, considerando que o contribuinte utilizou-se da compensação mesmo tendo conhecimento de que não existiram recolhimentos efetuado indevidamente, que possam servir de lastro para justificar as referidas compensações, e, tampouco, é titular de direito que lhe tenha sido administrativa ou judicialmente reconhecido, será encaminhado o processo para a fiscalização emitir o competente auto de infração com imputação da multa isolada no percentual de 150% sobre o valor das contribuições que deixaram de ser recolhida, conforme determinado pelo art. 89§10º da Lei 8.212/1991, em função da falsidade das compensações; com o objetivo de retardar, ou impedir, ou reduzir, ou diferir o pagamento do tributo efetivamente devido (art. 44 da Lei 9.430/1996), caracterizando fraude, dolo e simulação conforme art. 72 da Lei nº 4.502/1964.*

*Cientificado a autuada oferece a impugnação de fls. 227/252, onde registra a sua tempestividade, narra os fatos que motivaram a autuação, alega que:*

*9. Sem qualquer razão, e contrariando frontalmente as franquias constitucionais e legais do contraditório perfeito e da ampla defesa no processo administrativo, concluiu o Auditor Fiscal que as compensações efetuadas em GFIP, com créditos supostamente inexistentes, porquanto não seriam líquidos e certos (art. 170, caput, do CTN), com o intuito exclusivo de reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, desnaturaria as hipóteses legal, razão pela qual deveriam ser glosadas.*

*10. Ademais, entendeu a Fiscalização, ilegalmente, que o contribuinte apresentou informações falsas, considerando que não existiriam quaisquer recolhimentos que pudessem servir de lastro para justificar as referidas compensações, determinando a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, em decorrência da suposta falsidade das compensações declaradas em GFIP, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que estaria caracterizado o dolo, a fraude ou a simulação.*

*Informa a autuada que apresentou Manifestação de Inconformidade no processo nº 10880.725597/2017-41, objetivando demonstrar a regularidade e legalidade da compensação realizada, sendo, por conseguinte, necessário*

*observar a conexão entre os dois processos. Na oportunidade pede a reunião dos dois processos e o seu julgamento em conjunto Alega a nulidade do despacho decisório por cerceamento de direito de defesa e ausência de transcurso do prazo para esclarecimentos, pois protestou pela dilação do exíguo e insuficiente prazo de 10 (dez) dias concedidos inicialmente pela Fiscalização, e teve prorrogação até o dia 08.05.2017 para detalhar, por meio do eCAC, as compensações realizadas, no entanto, fora surpreendida pela intimação do Despacho Decisório em 03.05.2017, antes, portanto, de findo o prazo para detalhamento das informações, conforme provam a tela do eCAC e comprovante de recebimento do despacho.*

*Reclama de falta de descrição clara dos fatos que levaram ao lançamento, pois considera que não "há qualquer elemento ou indício que permita a identificação das razões pelas quais a Fiscalização reputou indevidas as compensações realizadas em GFIP.*

*Em síntese, o Auditor Fiscal, ilegalmente, transferiu à Impugnante a missão de deduzir os fundamentos que o conduziram à conclusão, o que, por si só, configura frontal ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da necessidade de motivação dos atos e decisões da Administração Pública".*

*No mérito, diz que "a competência para constituir esses créditos tributários ainda pertence à Receita Federal do Brasil, que se legitima no lançamento das contribuições inobstante o resultado da reclamação trabalhista".*

*Aduz que existe divergência sintática entre a alínea "a" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal e o inciso I do artigo 22 da Lei n. 8.212/1991, fato que gera insegurança jurídica, sobretudo em relação às contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças da Justiça do Trabalho, porque:*

- Se o "dever" se adequasse ao modelo constitucional, o aspecto temporal do fato imponível dessas contribuições ocorreria quando a remuneração deveria ter sido paga, ou seja, na prestação do serviço reclamado;*
- Se, contudo, o "dever" não se adequasse ao modelo constitucional, o aspecto temporal do fato imponível dessas contribuições ocorreria quando do efetivo pagamento da condenação trabalhista.*

*Diz ainda:*

*47. Para corroborar o entendimento da RFB e da jurisprudência dominante, o Poder Executivo, por meio da Medida Provisória n. 449/08 convertida na Lei n. 11.941/09, inseriu o § 2º no artigo 43 da Lei n. 8.212/91, enunciando, em interpretação autêntica, que o fato imponível das contribuições previdenciárias ocorre na obrigação de pagar remuneração, ou seja, na prestação de serviço.*

48. O § 22 no artigo 43 da Lei n. 8.212/91, agindo como norma interpretativa, consolidou, portanto, o entendimento de que o fato imponível das contribuições previdenciárias, sejam elas decorrentes ou não das decisões da Justiça do Trabalho, ocorre quando da prestação do serviço; momento em que o direito atribui ao empregador o dever de pagar a remuneração, e ao empregado o direito à essa importância.

A seguir discorre sobre a decisão do STF que reconhece a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1991 e fixou o prazo de decadência em 05 anos, nos moldes do artigo 150§4º do Código Tributário Nacional que dispõe sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento em 05 anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Aduz que:

53. O prazo enunciado no artigo 150, §42, do CTN não é suspenso tampouco interrompido pela distribuição da reclamação trabalhista, sobretudo porque: i) essa ação judicial não é condição para a constituição do crédito tributário, e ii) não existe amparo legal.

54. Por outro lado, se a reclamação trabalhista fosse pressuposto para a constituição do crédito tributário estar-se-ia negando a compulsoriedade do tributo, porque o direito à remuneração é disponível, haja vista a incidência da prescrição bienal para a formalização da pretensão judicial trabalhista.

55. Não há alternativa, portanto, senão: i) identificar como momento do fato imponível da contribuição previdenciária decorrente da decisão da Justiça do Trabalho o tempo da prestação do serviço que ensejou a remuneração onerada; ii) reconhecer decaído o direito de a RFB constituir os créditos tributários decorrentes de pagamentos de prestações de serviço ocorridas há mais de cinco anos.

56. Nesse sentido é a jurisprudência dominante do Tribunal Superior do Trabalho —TST, que aplicando a Súmula Vinculante n. 08 identifica a decadência das contribuições previdenciárias decorrentes incidentes sobre remunerações pagas por serviços prestados há mais de cinco anos: 56. Nesse sentido é a jurisprudência dominante do Tribunal Superior do Trabalho — TST, que aplicando a Súmula Vinculante n. 08 identifica a decadência das contribuições previdenciárias decorrentes incidentes sobre remunerações pagas por serviços prestados há mais de cinco anos A autuada prossegue com a transcrição de Recursos de Revista onde as decisões foram no sentido do reconhecimento da decadência dos 05 anos nos processos revistos:

[...]

Ressalta que não houve qualquer falsidade nas declarações transmitidas, tampouco a sonegação de contribuições previdenciárias ou evidente intuito de fraude, eis que ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações (o que se comprova pelo fato de ter a Impugnante cooperado ao longo de toda a curta fiscalização). O que se verifica na presente hipótese é tão

*somente a aplicação de interpretação legal diversa daquela entendida como correta pelo Auditor Fiscal. Colaciona decisões judiciais sobre o tema.*

*Aduz que à situação cabe a aplicação das súmulas do CARF 14 e 25 onde determinam que a inadimplência não pode ser motivação para aplicação da multa isolada.*

*Diz in verbis:*

*76. Assim, na ausência de dolo, intuito de sonegar ou fraudar a fiscalização, constato que o mais adequado seja aplicar o artigo 35A, da Lei nº 8.212/91, o qual dispõe que “nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9430, de dezembro de 1996.”*

*77. O não recolhimento de tributo por divergência de interpretação entre o contribuinte e o sujeito ativo da obrigação tributária, não pode repercutir em reconhecimento da prática de sonegação, até mesmo porque o entendimento esposado pela Impugnante encontra amplo respaldo na legislação previdenciária, inclusive nas Instruções Normativas da RFB e na Súmula Vinculante n. 8.*

*Por fim resume os seus pedidos nos seguintes termos:*

*a) preliminarmente, que seja reconhecida a prejudicialidade e conexão entre o presente processo administrativo e o julgamento da Manifestação de Inconformidade nº 10880.725597/2017-41, de forma que tenham os andamentos e julgamentos unificados, respeitando, assim, a segurança jurídica;*

*b) preliminarmente, declarar a nulidade do Auto de Infração, em razão da manifesta nulidade do Despacho Decisório em referência, com o consequente afastamento da penalidade imposta, uma vez que o procedimento padece de nulidade insanável, em face do cerceamento do direito de defesa do contribuinte;*

*c) preliminarmente, declarar a nulidade do Auto de Infração, em razão da manifesta nulidade do Despacho Decisório em referência, com o consequente afastamento da penalidade imposta, uma vez que a conclusão contida no CARF, referido despacho não foi devidamente motivada e fundamentada (não foi apresentado qualquer argumento capaz de refutar os fatos de que (i) o prazo decadencial não se suspende nem se interponde e (ii) o momento da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias é o mês da prestação de serviços);*

*d) no mérito, reconhecer a improcedência da penalidade imposta, na medida em que os valores compensados decorreram, exclusivamente, de contribuições previdenciárias decaídas e indevidamente arrecadadas na Justiça do Trabalho;*

*e) subsidiariamente, caso não seja integralmente cancelado o lançamento, requer, ao menos, seja afastada a multa agravada, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.*

ementada: A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim

*DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

*O Cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado se a descrição dos fatos é insuficiente ou deficiente, de tal forma, a impedi-lo de apresentar defesa.*

*COMPENSAÇÃO. GLOSA*

*Cabe à interessada a comprovação da natureza do seu crédito a ser compensado, bem como a sua liquidez e certeza.*

*RESTITUIÇÃO. RECOLHIMENTOS FEITOS EM PERÍODO DECADENTE. INOCORRÊNCIA.*

*Descabe falar-se em decadência quanto aos recolhimentos feitos espontaneamente pelo contribuinte em relação a valores devidos por força de execução pela Justiça do Trabalho.*

*A argüição de decadência e a inexigibilidade de contribuição previdenciária, porventura decadente, deve ter sido discutida perante o juízo trabalhista. Não cabe a construção de créditos com esta natureza, em face da posterior entrada em vigor da Súmula Vinculante 08/2008, que não teve aplicação retroativa.*

*MULTA ISOLADA.*

*Na hipótese de compensação indevida, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte fica sujeito à multa isolada aplicada nos termos da legislação previdenciária.*

O sujeito passivo foi intimado da decisão da DRJ em 09/11/2017, através de carta postal com aviso de recebimento (v. fl. 494) e interpôs recurso voluntário em 11/12/2017, através dos Correios, no qual basicamente reiterou os termos de sua impugnação.

Sem contrarrazões ou manifestação pela PGFN.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

## 1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

## 2 Do pedido de conexão

Quanto ao pedido de conexão formulado pela contribuinte, em decorrência da relação de prejudicialidade entre o presente PAF e o PAF 10880.725597/2017-41, observa-se que ambos os autos foram apensados para julgamento conjunto, conforme o "*DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO*" de fl. 562, de forma a evitar-se a existência de julgamento conflitantes.

E em função disso, deve ser replicado para o presente PAF o mesmo resultado do PAF principal, no qual o colegiado negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Aqui será julgada, de forma apartada, apenas a tese distinta, que é a existência ou não dos pressupostos legais para a aplicação da multa de 150%.

## 3 Da multa por compensação indevida

A autoridade fiscal entendeu que a contribuinte teria efetuado "*falsas compensações em GFIP considerando que não existem quaisquer recolhimentos efetuado indevidamente*" (como no original, PAF principal), o que ensejaria a aplicação da multa de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei 8212/91.

Na mesma toada, a DRJ entendeu o seguinte (como no original):

*Notória, portanto, a intenção da autuada de utilizar-se de procedimento irregular desprovido de prova documental, apenas com a intenção de diminuir o montante das contribuições previdenciárias devidas.*

*Em consonância com a fiscalização, considero que as compensações realizadas pelo sujeito passivo em GFIP estão em desacordo com as normas legais aplicáveis, por falta de liquidez e certeza dos créditos utilizados, portanto correta a glosa e a aplicação da multa isolada no percentual de 150%.*

[...]

*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.*

A contribuinte, em contrapartida, alega que seria indevido aquilo que denominou de "*qualificação da multa de ofício*", tendo em vista que não teria incorrido em falsidade nas suas declarações.

Pois bem. Na dicção do § 10 do art. 89 da Lei 8212/91, na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, ele estará sujeito à multa de 150% (vide abaixo).

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 em GFIP. 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.

*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).*

Ocorre que a conduta da contribuinte estava pautada na sua interpretação a respeito da matéria, mais precisamente no entendimento de que os recolhimentos das contribuições decaídas, em reclamatórias trabalhistas, dar-lhe-ia o direito à restituição correspondente.

Ainda que ela não tenha comprovado a existência dos créditos, tendo em vista a não apresentação de todos os documentos, não se pode afirmar que ela, dolosamente, tenha prestado declaração falsa. Isto é, do fato de o sujeito passivo não ter apresentado os documentos não se pode concluir que os créditos sejam realmente inexistentes. A efetiva inexistência do crédito demandaria a comprovação por parte da Fazenda Pública, ao passo que, no caso vertente, a contribuinte entendia possuir créditos amparados em Súmula Vinculante do STF. Acrescente-se, outrossim, que o despacho decisório acabou sendo prolatado antes da data limite de detalhamento prevista no sistema ECAC, o que deve ter induzido a contribuinte em erro, inviabilizando a apresentação dos documentos em tempo hábil.

Expressando-se de outra forma, a falsidade difere do simples erro, pois ela pressupõe a existência de má-fé.

E a má-fé, como sabido, 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*"<sup>1</sup>.

A fiscalização, portanto, tem o dever de provar a existência do elemento subjetivo dolo, mais propriamente a intenção de falsificar, exceto se o dolo puder ser extraído das circunstâncias e das peculiaridades do caso concreto. Noutro giro verbal, a autoridade

---

<sup>1</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário. Revista de Direito Tributário. 718. RT. P. 66.

administrativa deve comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.

Este colegiado já manifestou entendimento semelhante no julgamento do PAF 10580.721524/2014-11, cujo voto vencedor foi de minha autoria:

[...]

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. NÃO CABIMENTO.*

*1. A multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991, é inaplicável quando a autoridade fiscal não comprova a existência de falsidade.*

*2. A falsidade difere do simples erro, pois ela pressupõe a existência de má-fé por parte do sujeito passivo.*

*3. A autoridade administrativa tem o dever de comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.*

*(Número do Processo 10580.721524/2014-11, Data da Sessão 15/06/2016, Acórdão 2402-005.347)*

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento tem entendimento idêntico. Veja-se:

[...]

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. 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).*

*(PAF 11030.721697/2012-67, Acórdão 2401-004.741, Data da Sessão 05/04/2017, Relator CLEBERSON ALEX FRIESS)*

#### **4 Conclusão**

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

#### **Voto Vencedor**



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 Estado 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:

***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.

Nesse mesmo sentido, são os acórdão 9202-003.931, de 12.054.2016 e 9202-005-160, de 25.01.2017, adiante ementados:

*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" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.*

*COMPENSAÇÃO. PRECATÓRIOS EM AÇÃO JUDICIAL DE CONTRIBUIÇÕES DIVERSAS. 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 antes mesmo de decisão judicial ou declaração de inconstitucionalidade da contribuição devida. 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.*

Posto desta forma, penso que toda e qualquer discussão sobre o tema refoge ao âmbito do contencioso administrativo, na medida em que acaba por envolver, inevitavelmente, questões acerca da razoabilidade e do não-confisco decorrentes da aplicação da norma.

Prosseguindo quanto ao caso em tela.

O contribuinte, no período de 04/2012 a 13/2012, efetuou compensações em 40 GFIP, procurando extinguir, indevidamente, grande parte dos débitos lá apurados e confessados mediante o aproveitamento de créditos que sequer de longe logrou comprovar.

Referidas compensações tiveram o condão de reduzir, na GFIP, o valor devido e que alimentou a cobrança automática previdenciária. Vale dizer: o valor informado como compensado deixou de ser cobrado automaticamente pelos sistemas previdenciários. Em função deste mecanismo, o resultado da conduta - frise-se: deixar de pagar tributo - era, sem sombra de dúvida, vislumbrado, esperado e pretendido pelo contribuinte.

Processo nº 10875.722078/2017-08  
Acórdão n.º **2402-006.651**

**S2-C4T2**  
Fl. 9

---

Nessa linha, estou certo de que as várias compensações informadas em GFIP não se alinham à realidade ou à verdade, razão pela qual concluo pela procedência do lançamento a esse título.

Nesse sentido, VOTO por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti