



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

**Processo nº** 11020.722767/2011-32  
**Recurso nº** 942.041 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.122 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de outubro de 2012  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** EURO TELHAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE ATOS DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO AFASTADA. MULTA DE MORA. APLICAVEL.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

No caso concreto não foi constatada a existência de atos de sonegação, fraude ou conluio que pudessem qualificar a multa de ofício aplicada.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso na questão da multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, para retirar a qualificação da multa de ofício nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

Declaração de Voto: Mauro José Silva

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa EURO TELHAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o lançamento de débito referente ao período de 12/2009 a 12/2010.

2. Conforme descrito no relatório fiscal de ff. 51 a 64, o auto de infração lavrado refere-se a contribuições devidas e não recolhidas pela empresa, bem como a glosa de valores informados em GFIP:

*“3. Este relatório é integrante do processo referente aos Autos de Infração das contribuições, destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, relativas à cota patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (AI – Auto de Infração Debcad nº 51.004.153-1), bem como das contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos (terceiros) (AI-Debcad nº 51.004.156-6), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais.*

*3.1. Integra também este processo o Auto de Infração Debcad nº 51.004.154-0 referente à glosa da compensação efetuada pelo sujeito passivo através da informação em GFIP de que tivera valores retidos ( Lei nº 9.711/98) sobre suas notas fiscais/faturas de serviços emitidas (campo ‘VALORES DE RETENÇÃO’ da GFIP), bem como relativo a multa isolada referente a compensação indevida acima referida, efetivada mediante falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, uma vez o exposto a seguir.”*

3. Dessa forma, verifica-se que integravam o processo administrativo três autos de infração relativos às contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte:

*“1) **Auto de Infração Debcad nº 51.004.153-1**: relativo às contribuições, destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências 12/2009 a 13/2010, no valor de R\$ 1.016.366,03, consolidado em 16/09/2011. Foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.*

*2) **Auto de Infração Debcad nº 51.004.156-6**: relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, Serviço Social da Indústria – SESI, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA e Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados*

*empregados, nas competências 12/2009 a 13/2010, no valor de R\$ 241.212,68, consolidado em 16/09/2011. Foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.*

*3) **Auto de Infração Debcad nº 51.004.154-0**: relativo à glosa de compensação (Levantamento GC – Glosa de Compensação) e à multa isolada referente à compensação realizada mediante falsa declaração (Levantamento MI – Multa Isolada), abrangendo as competências 12/2009 a 01/2011, (...), consolidado em 16/09/2011.” (f. 208)*

4. Após tomar ciência da autuação, a empresa juntou Pedido de Parcelamento às ff. 138 a 140, no qual reconhece como devidos os valores lançados, porém discorda da multa de mora (20%) integrante do Auto de Infração n.º Debcad 51.004.154-0 e das multas aplicadas no percentual de 150%.

5. Consta dos autos que, em atendimento ao pedido protocolado pelo contribuinte, os valores incontroversos foram transferidos, pelo fisco, para o processo n.º 11020.724334/2011-11, mediante Termo de Transferência de Crédito Tributário (ff. 152 a 156). Os processos n.º 11020.72276/2011-32 (principal) e n.º 11020.723450/2011-13 foram apensados e todos os atos processuais foram juntados apenas ao principal (pedido de parcelamento, impugnação, acórdão de primeira instância e recurso voluntário).

6. O acórdão de primeira instância, que restringiu-se à análise da aplicação da multa de ofício (150%) majorada por circunstância qualificativa (AI Debcad nº 51.004.153-1 e nº 51.004.156-6), da multa de mora (20% - Levantamento GC do AI Debcad nº 51.004.154-0) e da multa isolada (150% - Levantamento MI do AI Debcad nº 51.004.154-0), restou ementado nos seguintes termos:

*“MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – CARACTERIZAÇÃO DA INTENÇÃO DO AGENTE NA PRÁTICA DA INFRAÇÃO.*

*A declaração em GFIP de informação que não condizem com a realidade, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal e impedindo o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, evidencia a intenção dolosa do agente no cometimento da infração e implica qualificação da multa de ofício.*

*PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.*

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

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido” (f. 207)*

7. Inconformado com a decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou suas razões mantendo a argumentação trazida em sede de impugnação, que transcrevo do acórdão recorrido:

*“Informa, inicialmente, ter contratado de forma verbal serviços oferecidos pelo Sr. Évio Carvalho, que se dizendo especialista tributário, afirmou deter créditos fiscais e previdenciários junto ao governo, com plenas possibilidades de serem transferidos a terceiros para fins de compensação de valores a serem recolhidos, o que estaria amparado por decisões judiciais transitadas em julgado e asseguraria total garantia à operação.*

*Afirma que durante a realização da ação fiscal é que teve conhecimento da inexistência de compensação dos débitos previdenciários da impugnante com créditos, mas sim de elaboração de GFIP retificadora declarando compensação de todo o valor a recolher. O procedimento usado pelo Sr. Évio Carvalho para anular as GFIPs oferecidas tempestivamente pela impugnante, era de seu total desconhecimento. A empresa, inclusive, pagou ao Sr. Évio Carvalho pelos trabalhos oferecidos, conforme comprovantes de depósito anexados.*

*Não concorda com a multa aplicada no percentual de 150%, além da multa moratória, afirma que conforme estabelece o artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, em sua atual redação, em qualquer caso, a única multa cabível pelo procedimento que a autoridade fiscal aplicou à impugnante, é de 75%, jamais de 150%. A impugnante agiu com total boa fé, não sendo cabível uma penalização na ordem de 150%.*

*Informa estar anexando na impugnação, as GFIPs apresentadas pela impugnante à Receita Federal do Brasil, onde bem detalhadamente demonstra o valor do débito gerador e a recolher. Procedimento empregado pela sociedade, o qual está perfeitamente contabilizado em seus registros comerciais e fiscais.*

*Salienta que consta do Auto de Infração Debcad 51.004.154-0, além da multa de 150%, a multa de mora de 20%, caso em que totalmente descabida, eis que impossível a aplicação de duas penalidades e notícia ter efetuado o parcelamento de todo o valor devido demonstrado nos autos de infração, tudo com base na multa de 75%, eis que por meio desta impugnação aceita a penalidade de 75% e contesta a de 150%.” (f. 209)*

8. Não houve apresentação de contrarrazões por parte do fisco. Os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

**DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

**DAS MULTAS APLICADAS**

2. Depreende-se do relatório fiscal que a empresa foi autuada por ter deixado de recolher contribuições, bem como por ter compensado valores indevidamente, que foram glosados:

*“3. Este relatório é integrante do processo referente aos Autos de Infração das contribuições, destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, relativas à cota patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (AI – Auto de Infração Debcad nº 51.004.153-1), bem como das contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos (terceiros) (AI-Debcad nº 51.004.156-6), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais.*

*3.1. Integra também este processo o Auto de Infração Debcad nº 51.004.154-0 referente à glosa da compensação efetuada pelo sujeito passivo através da informação em GFIP de que tivera valores retidos ( Lei nº 9.711/98) sobre suas notas fiscais/faturas de serviços emitidas (campo ‘VALORES DE RETENÇÃO’ da GFIP), bem como relativo a multa isolada referente a compensação indevida acima referida, efetivada mediante falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, uma vez o exposto a seguir.” (f. 52)*

3. E conforme relatado acima, verifica-se que o presente processo administrativo foi constituído, originariamente, por três Debcads:

*“1) **Auto de Infração Debcad nº 51.004.153-1**: relativo às contribuições, destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências 12/2009 a 13/2010, no valor de R\$ 1.016.366,03, consolidado em 16/09/2011. Foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.*

*2) **Auto de Infração Debcad nº 51.004.156-6**: relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, Serviço Social da Indústria – SESI,*

*Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA e Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas competências 12/2009 a 13/2010, no valor de R\$ 241.212,68, consolidado em 16/09/2011. Foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.*

3) **Auto de Infração Debcad nº 51.004.154-0:** relativo à glosa de compensação (Levantamento GC – Glosa de Compensação) e à multa isolada referente à compensação realizada mediante falsa declaração (Levantamento MI – Multa Isolada), abrangendo as competências 12/2009 a 01/2011, no valor total de R\$ 436.703,17, consolidado em 16/09/2011.” (f. 208)

4. No transcurso do processo, a empresa recorrente juntou aos autos Pedido de Parcelamento (ff. 138 a 140), no qual reconheceu como devidos os valores lançados, porém afirmou discordar da multa de mora (20%) integrante do Auto de Infração nº Debcad 51.004.154-0 e das multas aplicadas no percentual de 150%.

5. Compulsando os autos nota-se que os valores incontroversos foram transferidos para o processo nº 11020.724334/2011-11, mediante Termo de Transferência de Crédito Tributário (ff. 152 a 156). Os processos nº 11020.72276/2011-32 (principal) e nº 11020.723450/2011-13 foram apensados e todos os atos processuais foram juntados apenas ao principal (pedido de parcelamento, impugnação, acórdão de primeira instância e recurso voluntário).

6. Dessa forma, verifica-se que restou como objeto do presente processo somente a questão das multas aplicadas, a qual passo a analisar.

7. Segundo o relatório fiscal (ff. 51 a 64) “a multa aplicada de ofício é qualificada – 150% (Lei nº 9.430/96 – art. 44, I e §1º) – caso de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

8. E sobre a matéria, insurge-se o contribuinte afirmando que não incorreu em qualquer ato que pudesse resultar da majoração da multa de 75% prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. E nesse ponto, entendo que razão assiste ao contribuinte.

9. Isso porque, conforme informado pela empresa somente tomou conhecimento de que os recolhimentos para a Previdência Social estavam sendo feitos de maneira incorreta, durante a fiscalização e tão logo teve ciência do fato, decidiu por adotar as providências cabíveis para a solução da questão. Para melhor ilustrar meu posicionamento, abaixo transcrevo parte do recurso no qual a empresa narra o ocorrido:

*“2) Entendeu a 7ª Turma de Julgamento, em manter as punições exatamente como constante dos autos de infração, em vista de que a GFIP apresentada não correspondia aos reais valores, com ocultação de obrigações tributárias, o que impedia o conhecimento da geração daqueles débitos, o que evidencia intenção dolosa e aplicação de multa qualificada. Também se amparou a Turma Julgadora, para manutenção da multa nos percentuais constantes das infrações, pelo fato de que a recorrente teria procedido compensação indevida.*

4) No final do ano de 2009, a recorrente foi procurada pelo Sr. ÉVIO CARVALHO (fls. 70 do processo), o qual se dizendo especialista em assuntos tributários, ofereceu à sociedade serviços de assessoria fiscal para fins de compensação de impostos e contribuições previdenciárias.

5) Demonstrando o Sr. ÉVIO CARVALHO bastante habilidade no trato e manuseio da compensação oferecida, concordou a recorrente em contratar, de forma verbal, seus serviços, para fins de se obter uma legal economia fiscal através do sistema de compensação de crédito fiscal com dívidas fiscais.

6) O entendimento passado para os dirigentes da sociedade ora recorrente, foi de que ele, Sr. ÉVIO CARVALHO, detinha créditos fiscais e previdenciários junto ao Governo, com plenas possibilidades de serem transferidos a terceiros para fins de compensação de valores a serem recolhidos, o que estaria amparado por decisões judiciais transitadas em julgado, assegurando total garantia na operação.

(...)

8) Não tinham os administradores da sociedade habilidade tanta para verificar se o serviço de compensação oferecido pelo Sr. ÉVIO CARVALHO era procedente e legal. Confiaram plenamente na sua pessoa.

9) Somente durante trabalho dos Senhores Fiscais e sua conclusão, é que a sociedade veio a tomar conhecimento de que na verdade, ele, Sr. ÉVIO CARVALHO, não realizava compensação dos débitos previdenciários da impugnante com créditos, mas sim procedia uma retificação da GFIP inicialmente apresentada pela sociedade, ou seja, a recorrente apresentava mensalmente GFIP com os devidos valores a recolher o Sr. ÉVIO elaborava uma GFIP retificadora anotando compensação de todo o valor que se devia recolher.”<sup>9</sup>

10. Dessa forma, verifica-se que a recorrente não agiu com dolo, ou intuito de sonegar ou fraudar a fiscalização, pois as GFIPs eram emitidas de maneira correta e depois retificadas por terceiro sem o consentimento e conhecimento da empresa. Além do mais o próprio fisco teve acesso aos documentos encaminhados mensalmente pelo contribuinte, de forma que não havia intento em esconder as declarações do fisco.

11. O artigo 35-A, da Lei n.º 8.212, 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 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

12. E segundo o § 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96 “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”.

13. Por sua vez, dispõem os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 sobre sonegação, fraude e conluio, *verbis*:

“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 impôsto 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.”*

14. Conforme se depreende da legislação, para que a multa seja qualificada, é necessária que haja a conduta dolosa por parte do agente. Ensina a Doutrina que “dolo ocorre quando o indivíduo age de má-fé, sabendo das consequências que possam vir a ocorrer, e o pratica para de alguma forma beneficiar-se de algo”. Assim, para que haja dolo deve haver a intenção de “burlar a lei”, enganando o próximo em proveito próprio ou alheio, o que, no meu sentir, não ocorreu no caso concreto.

15. Além disso, a legislação tributária, quando trata da falsidade de declaração apresentada pelo contribuinte, exige a efetiva comprovação do ato por parte do agente fiscalizador, o que, no meu entendimento, inorreu no processo ora relatado. A propósito, transcrevo:

*“Lei 8.212/91:*

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

*(...)*

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

*“Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional)*

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

(...)

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

16. Assim, como não observo no presente caso nenhum dos trazidos na legislação supra transcrita, entendo que não há que se falar em qualificação da multa aplicada. Nesse sentido cito as Súmulas CARF n.º 14 e 25 que rezam:

*“Súmula CARF n.º 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.*

*Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.”*

17. Dessa forma, tenho como certo que a multa de ofício a ser aplicada no caso ora em análise é “de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata” (inciso I, artigo 44, da Lei n.º 9.430/96).

18. Já no que se refere à multa de mora, aplicada aos débitos que não foram pagos nos prazos previstos na legislação entendo que deve ser aplicado o que assevera o artigo 61, da Lei n.º 9.430, de 1996, *in verbis*:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”*

19. Dessa forma, mantenho o lançamento nesse ponto, pois não há óbice na cumulação entre a aplicação da multa de ofício com a multa de mora.

## CONCLUSÃO

20. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, afastando a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresentamos nossas considerações quanto às multas aplicadas.

Inicialmente cumpre esclarecer que a autoridade fiscal lançou a multa de 150% prevista no §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 sem contudo nomeá-la como multa qualificada. Vejamos o texto do item 46 do Relatório Fiscal:

*“43. A multa aplicada sobre os valores indevidamente compensados é a prevista no §9º do art. 89 da Lei 8.212/91. E a multa isolada acima referida é a prevista no §10º do art. 89 da Lei 8.212/91.”*

Em outro trecho do Relatório Fiscal, ao tratar aí sim da multa qualificada prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, a autoridade fiscal assim menciona:

*“50. A multa aplicada de ofício é qualificada – 150% (Lei nº 9.430/96 – art. 44, I e §1º c/c art. 35-A da Lei 8.212/91) – caso de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, por todo o exposto no presente relatório.”*

Por conta da falta de pagamento ou recolhimento, ou da falta de declaração ou declaração inexata, a fiscalização acertadamente aplicou a multa do art. 44, inciso I da Lei 9.430/96. Ao entender que o caso possuía elementos de sonegação, fraude ou conluio, qualificou a referida multa na forma prevista no §1º do mesmo dispositivo.

Nesse caso, de fato, a qualificação exige a existência de dolo.

Para essa situação, a própria recorrente ao insistir que inexistente a qualificadora, admite que deve ser aplicada a multa do inciso I, ou seja, 75%. É o pedido da recorrente: aplicação da multa de 75% por inexistir razões para a qualificação.

Nesse ponto, concordo com o pedido e com o relator. Para a aplicação dessa penalidade qualificada, a fiscalização devia apontar os fatos que entendeu ensejar a qualificação. Fatos, ainda que provados por indícios, que demonstrassem a existência de dolo de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. A referência genérica a tudo que foi relatado não consubstancia uma fundamentação adequada para penalidade tão gravosa.

No entanto, a fiscalização também aplicou outra multa de 150% que não é multa qualificada, conforme veremos a seguir.

O que aqui devemos discutir são os requisitos para aplicação do §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que transcrevemos:

*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 27 de maio 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

O Relator adotou como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendeu que o caso se submetia ao art. 35-A da Lei 8.21/91, *in verbis*:

*Art. 35-A. 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 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

Se o caso estava regido pelo art. 35-A, todas as determinações do art. 44 deveriam ser obedecidas, inclusive aquelas do §1º do art. 44 que exigia existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada.

Discordamos de ambas as premissas.

Começamos pela segunda. O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não

temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora do Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP(falsidade ideológica):

*A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade ( ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”*

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse declarado.

O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo. Um crédito oriundo de um pagamento tido como indevido por tese jurídica bastante contestada judicialmente não é líquido e certo. Só haverá liquidez e certeza depois do transito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.

O CTN veda, inclusive, a compensação de créditos referentes a ações ainda não transitadas em julgado. O que dizer de créditos baseados em tese jurídicas não acatadas pelo Poder Judiciário em ação própria do interessado?

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. Mesmo tendo agindo com imprudência e/ou imperícia, ao acatar orientação de profissional que não podia atestar a competência, a recorrente cometeu a infração tributária. Como já dissemos, as infrações tributárias não exigem

em regra a investigação da intenção do agente, conforme previsão do art. 136 do CTN. Não havendo expressa menção no texto legal da necessidade de caracterização do dolo, como é o caso presente, devemos aplicar a regra geral das infrações tributárias, ou seja, não podemos exigir dolo. Estando a infração caracterizada nos moldes exigidos pela lei, correta a aplicação da multa de 150%, pois ficou comprovada a falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Por todo o exposto, voto no sentido de reduzir a multa aplicada com fundamento no art. 44, inciso I, §1º da Lei 9.430/96 para 75%, (DEBCAD nº 51.004.153-1 e 51.004.156-6); manter as multas de 20% e 150% (DEBCAD nº 51.004.154-0) aplicadas conforme §§9º e 10º do art. 89 da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva