



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11030.721697/2012-67
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.265 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICIPIO DE TRINDADE DO SUL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado que, em face de contextos fáticos semelhantes e diante do mesmos arcabouço jurídico normativos, foram adotadas interpretações divergentes da lei tributária por diferentes turmas do CARF, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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

Na hipótese de compensação indevida, com a inserção de informações falsas em GFIP, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Para a aplicação de multa prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8212/1991, caberá à autoridade fiscal a demonstração da efetiva falsidade na declaração, que consiste na inexistência de direito líquido e certo a compensação, não sendo necessária a imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), que não conheceu. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2401-004.741, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: Penalidades/Multa Isolada Compensação indevida - falsidade de declaração em GFIP (art. 89, § 10, da Lei 8212/91). Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

[...]

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).

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso, e, no mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial, para excluir a multa isolada (AI Debcad 51.008.8724). Vencida a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini.

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

- conforme paradigmas 2301-002.736 e 9202-005.308, é desnecessária a comprovação do dolo do sujeito passivo para a aplicação da multa isolada de 150%.

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 e nem recurso.

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), mas a recorrente não demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o recurso não deve ser conhecido.

Com efeito, segundo se depreende do relatório fiscal de efls. 18/26, nem mesmo a autoridade lançadora parece ter dispensado a comprovação de dolo do sujeito passivo para a aplicação da multa isolada de 150% por compensação falsa em GFIP. O seguinte trecho do relatório fiscal é elucidativo a esse respeito:

Pelo exposto, a postura do autuado amolda-se perfeitamente a situação prevista no art. 72 da Lei 4.502/64:

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.** (grifamos)

Portanto, a própria acusação fiscal afirmou estar presente a conduta dolosa do contribuinte, o qual teria incorrido em fraude tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Contrapondo-se a esse ponto, **a decisão recorrida afastara tanto a necessidade da comprovação do dolo, quanto a existência do dolo em si.** Já os paradigmas acostados pela Fazenda Nacional tratam apenas da desnecessidade de comprovação, pela autoridade fiscal, da intenção do sujeito passivo de fraudar o Fisco, mas não da inexistência da fraude.

Logo, inexistente similitude fático-jurídica entre os paradigmas e o caso concreto, mormente porque a própria acusação fiscal não dispensou a existência de comprovação de conduta dolosa.

Ademais, verifica-se que o recurso especial não abrange ambos os fundamentos da decisão recorrida, o que também inviabiliza o seu conhecimento.

2 Multa isolada por compensação falsa em GFIP

Caso eu seja vencido no conhecimento, no mérito voto por negar provimento ao recurso.

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, quando inexistente demonstração de dolo pela autoridade fiscal. No entender da Fazenda Nacional, é desnecessária tal comprovação e a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente.

Para iniciar o 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, 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.

Sobre a necessidade da existência e de comprovação do dolo, a legislação deve ser interpretada no seu contexto normativo, sendo sabido e consabido 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”.

Isto é, 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 autuado.

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,

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.

por sua vez, descrevem condutas dolosas igualmente atreladas à redução ou diferimento 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

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)

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.

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 o recurso especial, que visa a apenas discutir esse ponto, deve ser desprovido.

No mais, integro ao presente voto as seguintes razões de decidir do acórdão recorrido – com destaques:

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

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

40. Ao contrário do que aparenta sustentar o agente fiscal, à época da realização das compensações previdenciárias pelo sujeito passivo, nos anos de 2010 e 2011, **o prazo prescricional de cinco anos não era matéria incontroversa.**

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

40.1 Longe disso, predominava a orientação jurisprudencial pela aplicação da "tese dos cinco mais cinco" para o exercício do direito à repetição, cuja interpretação restou alterada apenas a partir dos julgamentos do ano de 2012, quando o STJ acatou o entendimento vencedor do RE nº 566.621/RS.

41. A retificação da GFIP como condição para o pedido de restituição ou compensação de valores indevidamente recolhidos é um procedimento imprescindível para o exercício do direito do sujeito passivo, configurando-se em medida razoável e adequada que retira seu fundamento na competência administrativa de estabelecer critérios e condições para exercitar tal direito.

41.1 Todavia, **a presunção do conhecimento da legislação tributária por todos os contribuintes, como destacado pela autoridade lançadora, não se estende à ocorrência de dolo na conduta do infrator**, consistente na vontade consciente de iludir os tributos devidos, cujo elemento subjetivo deve ser efetivamente demonstrado pela acusação fiscal por meio da linguagem de provas. Assim não foi feito.

42. Além disso, **quando há controvérsia sobre questões de direito, interpretação ou aplicação da legislação, no âmbito administrativo e/ou judicial, em que há margem razoável para discussão, impõe-se a necessidade de haver um exame mais percuciente da realidade dos fatos e do comportamento do sujeito passivo para que se ateste com segurança a conduta dolosa.**

42.1 Quero dizer, com isso, que **a natureza remuneratória de parte das verbas compensadas pelo sujeito passivo vem sendo discutida ao longo do tempo (fls. 48/49). A incidência de contribuições previdenciárias sobre os adicionais de férias e de horas extras, por exemplo, é matéria com repercussão geral reconhecida no RE nº 593.068/SC, ainda sem exame de mérito pelo STF.**

42.2 É certo que a matéria tratada pela Suprema Corte diz respeito ao servidor público sujeito ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), porém também não há manifestação específica sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre os adicionais pagos, creditados ou devidos aos segurados empregados submetidos ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

42.3 Na obstante, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, a 1ª Seção do STJ decidiu que não incidem contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias pago ao segurado sujeito ao RGPS. O REsp nº 1.230.957/RS encontra-se sobrestado devido à discussão do tema correlato no STF com repercussão geral reconhecida.

42.4 Em suma, diante do cenário jurídico, não enxergo como imputar ao sujeito passivo, tendo em vista a só descrição contida no Relatório Fiscal, a conduta dolosa de oferecimento de crédito sabidamente inapropriado para a compensação de contribuições previdenciárias.

43. Por fim, quanto aos créditos referentes a divergências GFIP x GPS, o sujeito passivo não comprovou o direito creditório. Segundo a fiscalização (fls. 23), [...].

43.1 **Não há dúvida que a falta de comprovação da origem dos créditos compensados é motivo suficiente para a glosa da compensação. Porém, descabe presumir, como fez a acusação fiscal, o dolo do sujeito passivo.**

Logo, o recurso especial fazendário deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. Caso seja vencido no conhecimento, no mérito voto por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, delas discordo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Conhecimento

Em relação ao conhecimento, o voto vencido considerou pela sua impossibilidade sob o argumento de que, de acordo com o Relatório Fiscal, a autoridade autuante não teria dispensado a comprovação de dolo por parte do sujeito passivo para a aplicação da multa isolada por compensação falsa efetuada por meio de GFIP.

Argumenta-se ainda que inexistiria similitude fática entre os acórdãos cotejados, pois, enquanto a decisão recorrida teria afastado tanto a necessidade da comprovação do dolo quanto a existência do dolo em si, os paradigmas acostados pela Fazenda Nacional tratariam apenas da desnecessidade de comprovação, pela autoridade fiscal, da intenção do sujeito passivo de fraudar o Fisco, mas não da inexistência da fraude.

Não vejo como concordar com essas considerações.

Primeiramente, convém ressaltar que o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece que o Recurso Especial é cabível contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Logo, a divergência de interpretação deve ser verificada a partir da comparação entre as decisões trazidas a cotejo, ou seja, eventuais apontamentos feitos pela Fiscalização por meio do Relatório Fiscal não servem como argumento para justificar a inexistência de similitude fática, sobretudo em se tratando de hipóteses em as questões suscitadas no relato da autoridade autuante não foram utilizadas como fundamento na decisão que se pretende reformar.

Por outro lado, a decisão recorrida é no sentido de que a aplicação da multa isolada estaria condicionada à falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte, mediante comprovação da existência de dolo. Confira-se:

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

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

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

De modo diverso, ambos os paradigmas são no sentido de que o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 não exige dolo para a aplicação da multa, bastando para tanto que seja inserido

em GFIP fatos que não correspondam à realidade com a finalidade de reduzir o valor do tributo devido. Senão vejamos trechos dos paradigmas, reproduzidos na peça recursal:

Acórdão n.º 2301-002.736

[...]

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.

(...)

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

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:

(...)

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 trânsito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.

(...)

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. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

A decisão a quo afirmou que a compensação indevida não pode induzir inexoravelmente à falsidade. De fato, não pode e não o faz. Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade. Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parece-nos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada. (Grifou-se)

Acórdão de n.º 9202-005.308

[...]

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

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.

[...]

Resta clara, portanto, a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do apelo fazendário, visto que diante de situações fáticas semelhantes e com base no mesmo arcabouço jurídico-normativo os acórdãos recorrido e paradigmas adotaram soluções em sentido diametralmente opostos, pois, como dito, a decisão fustigada entendeu que a multa somente poderia ser aplicada quando comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo e, por outro lado, os paradigmas foram no sentido de que a inclusão de informação em GFIP que não correspondam a realidade, de per si, justificam a imposição da penalidade, sendo desnecessária a comprovação de dolo.

Aliás, da análise dos acórdãos colacionados pela Recorrente, mostra-se patente que, caso estivessem diante da situação retratadas nos autos, os colegiados paradigmáticos adotariam decisões semelhantes àquelas evidenciadas nas decisões trazidas a comparação.

Por essas razões, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Mérito

Em relação ao mérito, tem-se que a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à penalidades/multa isolada compensação indevida - falsidade de declaração em GFIP (art. 89, § 10, da lei 8212/91).

A esse respeito o caput e o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, estabelecem:

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.

[...] (Grifou-se)

Da leitura do caput do art. 89 constata-se que as contribuições previdenciárias 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. O § 10, por seu turno, é absolutamente claro ao determinar a incidência da multa prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, aplicada em dobro, no caso de declaração falsa.

No mesmo sentido é o 46 da Instrução Normativa nº 900/2008, vigente à época das compensações indevidas:

Art. 46. A 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. (Grifou-se)

Recorrendo-se ao inciso I do art 44 da 9.430/1996, tem-se que:

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

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

Cumprе ressaltar que o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, bem assim o art. 46 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, fazem referência ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tão-somente para determinar a multa aplicável em caso de apresentação de declaração falsa para compensação de contribuições previdenciárias, estabelecendo que a penalidade em casos como o ora examinado equivalerá ao dobro do previsto no inciso I do referido art. 44, o que totaliza a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores compensados indevidamente.

Note que a norma previdenciária em momento algum vincula a presença de qualquer elemento subjetivo para a aplicação da multa no percentual de 150%, sendo essa a penalidade ordinariamente definida para a situação em tela. Dito de outra forma, a aplicação do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 não está condicionada à comprovação de conduta dolosa ou de qualquer outro requisito previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, § 10º da lei 8212/1991, somente faz-se 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 à conduta do contribuinte.

No caso concreto, a Fiscalização demonstrou que o sujeito passivo compensou:

- a) contribuições previdenciárias incidentes sobre subsídios de agentes políticos, 02/1998 a 09/2004, após do decurso do prazo prescricional;
- b) contribuições patronais sobre valores pagos a título de horas extras, férias e repouso semanal remunerado, sob a alegação de que tais verbas ostentariam natureza indenizatória, no período 01/2001 a 04/2010, mesmo havendo previsão legal expressa para incidência de contribuições previdenciárias sobre essas rubricas;
- c) contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT de 06/2007 a 04/2010, recolhidas de acordo com a legislação de regência; e
- d) supostos créditos referentes a divergências de recolhimentos que não foram comprovadas quer no curso do procedimento fiscal ou do processo administrativo, relativos ao interstício de 06/2005 a 10/2009 (4).

Todas essas compensações foram feitas sem qualquer base legal ou normativa, tampouco ao amparo de decisão judicial, isto é, foram efetuados a partir da inserção de informações falsas em GFIP, tanto assim que essas compensações foram glosadas e não há mais discussão administrativa a respeito dessas glosas.

Dessarte, considerando-se que, ao revés do entendimento veiculado no acórdão recorrido, não se cogita necessária a demonstração de evidente intuito de fraude, conluio ou algo que o valha, mas apenas de falsidade de declaração para imposição da multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, entendo que o auto de infração deve ser mantido.

Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho