



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13433.000512/2010-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.484 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICIPIO DE PATU

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10 da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos não líquidos e certos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento – DEBCADs 37.260.476-5 - para cobrança das contribuições previdenciárias decorrentes de glosas de compensação, bem como para imposição de multa isolada de 150%.

O relatório da Fiscalização encontra-se às fls. 14/26.

Impugnado o lançamento às fls. 131/147, a DRJ em Recife/PE julgou-o procedente às fls. 160/165.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 170/210.

Em atendimento à diligência determinada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, a Fiscalização produziu o relatório de fls. 677/681.

Na sequência, aquele colegiado - por meio do acórdão 2402-003.817 de fls. 698/708 - deu parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores glosados referentes ao subsídios a agentes políticos, bem como a multa isolada de 150%.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 710/716, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para que fosse restabelecida a multa isolada imputada ao contribuinte.

Em 5/11/15 - às fls. 719/725 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação da multa isolada da Lei 8.212/91, art. 89, § 10.**”.

Intimado do julgamento do Recurso Voluntário, assim como do recurso interposto pela União em 19/5/16 (fl. 729), o autuado não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recurso foi apresentado tempestivamente (processo movimentado em 22/11/13 – fl. 709 para ciência do acórdão de Recurso Voluntário e recurso apresentado em 27/11/13 – fl. 717). Não havendo questionamento, sequer contrarrazões, e preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como já relatado, o recurso teve seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação da multa isolada da Lei 8.212/91, art. 89, § 10.**”

O acórdão recorrido não trouxe ementas relacionada à matéria em exame.

A decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os valores glosados referentes ao subsídios a agentes políticos sejam excluídos do lançamento, bem como a multa isolada de 150%.

Registre-se que a desistência formulada pelo sujeito passivo com vistas à inclusão dos débitos deste processo no parcelamento especial não alcançou a matéria ora em exame, já que havia impedimento ao parcelamento da multa isolada a ela correspondente, nos termos de fl. 768.

Do mérito.

Passemos ao caso concreto, à luz do relato fiscal.

O contribuinte efetuou compensações em GFIP em 10 (dez) meses no período de 05/2009 01/2010.

O Fisco intimou-o a apresentar demonstrativo de apuração dos valores que deram origem a tais compensações, dos valores já compensados e a compensar, acompanhado dos comprovantes dos respectivos pagamentos indevidos. Destacou que no caso da compensação se referir, total ou parcialmente, a valores descontados de segurados, deveria ainda ser apresentado o comprovante de devolução de referidos valores aos favorecidos.

Ainda intimou-o a apresentar eventuais cópias de processos judiciais referentes a ações movidas pelo Município contra a cobrança de contribuições previdenciárias ou em que tivesse sido pleiteada sua compensação/restituição, acompanhadas de certidão de objeto e pé ou do seu trânsito em julgado, além do demonstrativo de apuração dos valores que deram origem a compensação informada em GFIP, dos valores já compensados e a compensar, **relacionando os exercentes de mandato eletivo do período em que se gerou o crédito, com suas respectivas remunerações e descontos previdenciários**, bem como da demonstração da atualização monetária efetuada, tendo em vista que o demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo não fez referida discriminação.

E mais, instou-o a apresentar cópias das páginas das folhas de pagamento onde constassem os detentores de mandato eletivo acima citados, bem como dos respectivos resumos mensais de todos os servidores do Município (servidores efetivos, temporários, comissionados e autônomos/contribuintes individuais), Registrou que referido demonstrativo deveria vir acompanhado ainda dos comprovantes dos pagamentos indevidos efetivamente realizados.

Em atenção ao intimado, o sujeito passivo prestou-se a argumentar acerca da inconstitucionalidade das **contribuições previdenciárias cobradas sobre as remunerações dos exercentes de mandato eletivo, do período 01/02/1998 a 18/09/2004**, além de sustentar que não integrariam a "*base de cálculo para incidência de contribuições à previdência social as importâncias recebidas pelos empregados a título de férias indenizadas, adicional de férias (1/3), abono de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença, auxílio creche, auxílio-acidente, além de outras indenizações*".

Na sequência, alegou que haveria a existência de pagamento indevido de valores a título de 1/3 de férias, férias indenizadas e outras contribuições previdenciárias, sem, contudo, apresentar a correspondente comprovação documental.

Durante a auditoria nas folhas de pagamento apresentadas, apenas foi identificada a verba correspondente ao 1/3 constitucional de férias, acompanhada do respectivo e legal desconto da contribuição.

Nesse sentido, ante a não comprovação de que haveria efetivamente valores recolhidos sobre verbas cuja não incidência estaria legalmente aparada, a auditoria passou a apurar o pretense crédito relativamente às contribuições sobre a remuneração dos agentes políticos.

Vamos às constatações e aos procedimentos promovidas e adotados pela Fiscalização quanto a esta origem de crédito:

1 - Muito embora, em alguns períodos, houvesse o pagamento da remuneração àqueles agentes políticos, bem como a então regular declaração em GFIP, não foram identificados os respectivos recolhimentos, razão pela qual, por óbvio, não haveria o que ser restituído/compensado;

2 – quanto ao período de 2/1998 a 12/1998, como não havia a obrigatoriedade da entrega da GFIP, foram solicitadas cópias das folhas de pagamento onde se pudessem comprovar

a efetividade e o montante dos valores pagos aos exercentes de mandato eletivo, o que não foi atendido pelo autuado. Com efeito, não foram apurados créditos desse período passíveis de compensação;

3 – Em relação à competência de 09/2004, é cabível a compensação ou restituição das contribuições incidentes sobre a remuneração proporcional ao período de 1º a 18, em virtude da superação da anterioridade nonagesimal da Lei nº 10.887, que foi publicada em 21 de junho de 2004, mas com eficácia a partir de 19 de setembro de 2004. Por esse motivo, do valor pago nesta competência (R\$ 939,92), foi considerado como passível de compensação apenas a quantia de R\$ 563,95 (quinhentos e sessenta e três reais e noventa e cinco centavos).

4 – Buscou-se, **sem sucesso**, a evidência desses recolhimentos nos parcelamentos requeridos pelo autuado;

5 – Buscou-se, **ainda sem sucesso**, eventuais créditos resultantes de recolhimentos de contribuições com competências decaídas por força da Súmula Vinculante nº 08/STF que pudessem ter se dado após a edição de tal normativo;

6 – Não houve a retificação das GFIP consoante estabeleciam a Portaria MPS nº 113/2006 e Instrução Normativa MPS/SRP nº 15/2006;

7 – Considerando que as compensações se iniciaram em 02/2009, todos os recolhimentos eventualmente efetuados antes de 02/2004 estariam prescritos. **Todavia**, a auditoria observou os efeitos da decisão judicial proferida na Ação Ordinária nº 2004.34.00.020460-4, datada de **08/02/2007**, a qual reconheceu a ilegitimidade da cobrança das contribuições fundamentadas na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991 e prazo privilegiado (dez anos) para utilização dos supostos créditos, que seriam calculados em execução de sentença. A decisão **transitou em julgado em 23/1/08**;

8 – O demonstrativo de fls. 35/6 aponta, mês a mês, os valores das remunerações daqueles exercentes de mandato eletivo, na prefeitura e na câmara municipal, assim como os valores das respectivas contribuições no percentual de 21%. No total chegou-se ao valor de R\$ 144.894,24 (Prefeitura => R\$ 32.897,07 e Câmara => R\$ 111.997,17) no período de 02/1998 a 09/2004. Contudo, desse valor apurado, foram identificados recolhimentos – **passíveis de compensação** - da ordem de apenas **R\$ 79.111,95** (fls. 40/42).

9 – Após a atualização dos valores com base na Selic, o crédito do sujeito passivo foi suficiente para extinguir, por compensação, os débitos das competências de 05/2009, 06/2009 e parcialmente da de 07/2009.

Com isso, por insuficiência de créditos, não foram homologadas as compensações efetuadas após 7/2009 e apenas parcialmente esta última.

Não obstante, o colegiado *a quo* concluiu, resumidamente:

- i) Quanto às **compensações**, que deveriam ser excluídos do lançamento os valores compensados com os alegados créditos dos recolhimentos das contribuições sobre os subsídios a agentes políticos, do período de 02/1998 a 09/2004, eis que não teriam sido, no caso, atingidos pela prescrição; e
- ii) Quanto à **multa**, que a declaração a que alude o § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91 não seria a GFIP, mas sim o documento que conferiria direito ao crédito ao contribuinte. Além do que, a Fiscalização não teria demonstrada

a existência de fraude, já que consideraria que ela decorre direta e objetivamente da declaração de existência de crédito.

Neste ponto, abre-se um parêntese para destacar que o provimento do recurso no que tange às **compensações** efetuadas com créditos relativos às contribuições sobre os subsídios dos agentes políticos projetaria, por si só, efeitos junto às correspondentes multas isoladas. É dizer, entendidas como regulares as compensações, não haveria que se falar das multas isoladas a elas correspondentes. Nesse rumo, a análise do recurso da União estaria delimitada às multas isoladas aplicadas sobre as demais compensações. Todavia, considerando a desistência do recurso para fins de inclusão em parcelamento e a dicção do § 3º do artigo 78, Anexo II ao RICARF, os fundamentos para as glosas de todas as compensações serão levados em conta neste voto.

Feito o registro, de outro lado, o colegiado paradigmático – acórdão 2301.002.736 – entendeu, na linha do sustentado pela recorrente, que referido dispositivo não exigiria a demonstração do dolo ou mesmo faria menção à lei 4502/64, mas apenas à falsidade de declaração como infração. Confira-se sua ementa:

COMPENSAÇÃO. MULTA DE 150% POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. NORMA LEGAL QUE NÃO EXIGE O DOLO. FALSIDADE CARACTERIZADA POR DECLARAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO QUE NA REALIDADE JURÍDICA NÃO EXISTE.

Segundo o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, 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. A norma legal não exige dolo expressamente ou vincula sua aplicação ao conteúdo do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, o que deixa tal sanção submetida à regra geral das infrações tributárias prevista no art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. 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.

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

(...)

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

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

Diferentemente da seara criminal, onde para se ter um provimento condenatório faz-se necessário, como regra², provar o dolo na conduta comissiva ou omissiva do agente, na

¹ <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/falso/>

² Ressalvados os tipos - expressos na lei penal - para os quais basta a culpa na conduta.

medida em que a pena traz, a rigor, restrições ao seu consagrado direito constitucional à liberdade; no âmbito tributário tem-se como regra, quanto à imposição de penalidade, a desnecessidade de se apontar/provar o dolo na conduta do contribuinte, como se denota do artigo 136 infra colacionado, eis que, aqui, a penalidade traz implicações, em última análise, ao direito à propriedade.

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

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

Perceba que quando o legislador tributário pretendeu exigir do Fisco a comprovação da intenção do agente, o fez expressamente na lei, consoante se denota do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, até mesmo em obediência à parte inicial daquele artigo 136. Confira-se:

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

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

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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

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

Perceba-se que o disposto sob análise 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 9202-006.886, de 23/5/18 e 9202-003-779, de 16/2/16, adiante ementados:

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

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos que sabia não serem líquidos e certos.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NO
PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

A multa isolada de 150% somente é cabível quando se constata falsidade por parte do Contribuinte, o que se caracteriza pela inclusão, na declaração, de créditos referentes a verbas que sequer integraram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias ou, quando a integraram, não há qualquer justificativa para que sejam consideradas como valores passíveis de restituição.

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

Não obstante, passo à análise do caso.

Como já mencionado no início deste voto, a Fiscalização, de forma bastante diligente, procurou identificar e dimensionar o crédito do autuado passível de compensação, ainda que o interessado não tivesse cooperado, a contento, com a execução dessa apuração ao longo da auditoria fiscal. É dizer, a todo o momento o autuante procurou “garimpar” – praticamente de ofício - os créditos do contribuinte que pudessem ser utilizados no encontro de contas, não se contentando – para não homologar as compensações - com a não comprovação detalhada e específica da origem dos créditos por parte do autuado.

Veja-se, essa não comprovação por parte do contribuinte já seria o suficiente para não homologar suas compensações. Mas o autuante foi adiante, comprovou, ele sim, a não existência de créditos de que se pudesse utilizar.

Com isso, não tenho dúvidas acerca da aplicabilidade da multa a que alude o § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91.

Diante do exposto, VOTO por CONHECER do recurso da União para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-009.484 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13433.000512/2010-16