



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13826.720533/2017-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.119 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE TARUMA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2010 a 30/03/2013

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE. INEXISTÊNCIA. MULTA ISOLADA. DESCABIMENTO.

É incabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, quando ausente a demonstração de dolo do sujeito passivo e quando inexistente declaração falsa por ele prestada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

Assinado digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Assinado digitalmente

João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício)

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2402-005.853, proferido na Sessão de 06 de junho de 2017, que assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial para excluir a multa isolada. Ausente justificadamente o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Período de apuração: 01/10/2010 a 30/03/2013

PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO VERIFICADA.

A inexistência de processo físico, quando é dado ao contribuinte acesso a processo digital não configura cerceamento de defesa.

GLOSAS DE COMPENSAÇÕES.

Compensação de créditos relativos a tributos considerados inconstitucionais. Tese de que os mesmos não estão sujeitas a prescrição superada. Glosa mantida.

AUSÊNCIA DE GFIP RETIFICADORA.

Previsão em lei, devendo ser observada pelo contribuinte a obrigação de retificar as declarações que sofrem impacto quando a alteração da situação do crédito objeto de compensação.

MULTA QUALIFICADA NÃO APLICÁVEL.

A aplicação de multa qualificada demanda prova contundente quanto ao cometimento de fraude, não sendo possível aplicá-la pelo simples fato do contribuinte ter adotado interpretação diversa quanto ao momento da ocorrência.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **aplicação da multa isolada da Lei nº 8.212/91, artigo 89, § 10.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Quarta Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de e-fls. 29 a 35.

Em suas razões para o pedido de revisão do Acórdão Recorrido a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o art. 89, § 10 da Lei nº 8.212, de 1991 remete ao art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, apenas como referência para o percentual da multa, que seria o dobro da multa ali prevista; que para a aplicação da penalidade agravada é prescindível o dolo, bastando a caracterização da conduta de falsear o conteúdo da declaração de modo a iludir o Fisco quando à existência da efetiva compensação; que apenas eventual erro escusável do contribuinte poderia afastar a aplicação da penalidade isolada prevista no § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212, de 1.991, mas essa não é a hipótese dos autos; que no caso os supostos créditos declarados estavam sabidamente prescritos, além de não ter sido cumprida a obrigação de apresentar GFIP

retificadora, além do fato da reiteração da conduta relatada pela Fiscalização, uma vez que a contribuinte já havia sido autuada anteriormente pela mesma prática.

A contribuinte não apresentou Contrarrazões.

O processo foi incluído na pauta de julgamento desta Turma da CSRF do dia 25 de setembro de 2019, que decidiu converter o julgamento em diligência para que fossem juntados aos autos as peças do processo nº processos 13830.720324/2013-60 (Resolução nº 9202-000.231).

Cumprida a diligência (fls. 44 a 526), os autos retornaram.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, a matéria em apreço diz respeito à aplicabilidade da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

No caso em apreço, a contribuinte declarou na GFIP compensações indevidas de contribuições sociais. Mais especificamente, declarou a compensação de créditos que estariam alcançados pela prescrição, fato classificado na autuação como declaração falsa, ensejando a aplicação da penalidade. O Acórdão Recorrido, por sua vez, afastou a penalidade, por entender que a contribuinte não incorreu na hipótese de aplicação da multa qualificada; que esta somente é devida quando houver a intenção clara de cometer a fraude, conforme o seguinte fragmento do voto condutor do julgado:

No entanto, deve-se ter atenção aos fatos do presente processo. O Recorrente não declarou crédito inexistente ou apresentou informação falsa como, equivocadamente, sustenta o Agente Fiscal. Os créditos existiram, entretanto, foram atingidos pela prescrição.

O entendimento adequado do disposto no §10º, do Art. 89 da Lei 8.212/91 deve ser restrito a casos de inserção de informação falsa, onde exista a intenção clara do contribuinte no cometimento de fraude e isso precisa ser demonstrado de modo cabal, detalhado e contundente pela fiscalização, não sendo possível apenas presumir que tal situação ocorreu.

Em nosso sentir o presente caso, denota muito mais um erro quanto ao entendimento vigente a respeito do início do prazo prescricional de obrigações tributárias prevista em normas consideradas inconstitucionais.

Cumprido, portanto, mediante a interpretação do art. 89, da Lei nº 8.212, de 1991, a seguir reproduzida, decidir sobre a(s) multa(s) aplicável(eis) no caso de redução do pagamento

de contribuições em GFIP mediante compensação indevida. Reza o art. 89, da lei n' 8 212, de 1991:

Art 89 ,4s contribuições sociais previstas nas alíneas “b” e “c” do parágrafo único do art. II desta Lei. as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições detidas 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.

[...]

§ 4º Q lalor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento! relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

{...}

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§ 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 n' 9.430. de 27 de dezembro de 1996. aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito previsto no Decreto nº 70.235. de 6 de março de 1972.

§ 12. O disposto no § 10 deste artigo não se aplica á compensação efetuada nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de 1996.

Como se vê, o art. 89, *caput*. da Lei nº 8.212/1991. prevê que as :contribuições 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. Já o § 9º prevê que sobre o valor da compensação indevida deve incidir os acréscimos moratórios previstos no art. 35 da mesma lei, que tem a seguinte redação:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a. b e c do parágrafo único do art. II desta Lei. das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições decididas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e Juros de mora. nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, prescreve:

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

§ 1º A multa de que traia este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º. a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Já o § 10, do art. 89, da Lei nº 8.212, de 1991 prevê a incidência da multa prevista no inciso I. do art. 44 da Lei nº 9.430, aplicada em dobro, no caso de declaração falsa. Confira-se:

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

1 - 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:

Pois bem. antes de examinar o caso concreto, convém analisar a possibilidade jurídica da incidência cumulativa das multas previstas no §9º, do art. 89, da Lei nº 8.212, de 1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e no § 10 da Lei nº 8.212, de 1991 c/c o art. 44.1. da Lei nº 9.430, de 1996.

Da leitura dos §§ 9º e 10, do art 89, da Lei nº 8.212, de 1991, constata-se facilmente que o primeiro cuida de acréscimos legais pela mora em relação as contribuições que deixaram de ser pagas tempestivamente em decorrência da compensação indevida. Tais acréscimos seriam os mesmos devidos em qualquer circunstância em que houvesse pagamento de tributo a destempo. Já o § 10 refere-se a uma multa punitiva em razão da prática de apresentar declaração falsa. São duas penalidades distintas para duas infrações distintas: multa de mora pelo pagamento do tributo com atraso e multa punitiva pela apresentação de declaração falsa.

Note-se que essa situação não se compara à da aplicação da multa moratória em razão do pagamento espontâneo fora do prazo *versus* a multa de ofício no caso de lançamento de ofício. Trata-se aqui de lançamento de ofício, mas não do tributo que deixou de ser pago. posto que este já fora declarado, mas das penalidades.

Fique claro também que não se trata no caso de aplicação da penalidade prevista no inciso I. do art 44. da Lei nº 9.430, de 1996. O § 10, do art. 89, da Lei 8.212, de 1991 refere-se a esse dispositivo apenas para determinar o percentual da multa aplicável, vale dizer, apenas diz que a multa deverá ser aplicada no percentual ali mencionado Poderia, inclusive, apenas ter se referido ao percentual de 75%. sem referir-se à Lei nº 9.430, de 1996.

Por sua vez. a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008. vigente à época dos fatos, trazia as seguintes orientações sobre a compensação:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as

contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º. A compensação de que trata caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o crédito que:

- a) seja de terceiros;
- b) se refira a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do DecretoLei nº 491, de 5 de março de 1969;
- c) se refira a título público;
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;
- e) não se refira a tributos administrados pela RFB; ou
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

[...]

XI - o crédito que não seja passível de restituição ou de ressarcimento;

Superada essa questão. cumpre, então, verificar o cabimento, no caso, da multa prevista no § 10, do art 89, da Lei n'8.212. de 1991.

Como se viu, a Instrução Normativa RFB Nº 900 vedava expressamente a compensação de créditos que não fossem passíveis de restituição ou de ressarcimento, e, no caso, os créditos pleiteados não eram passíveis de restituição ou ressarcimento.

Assim, ao pleitear a compensação de supostos créditos sem os requisitos de liquidez e certeza, a contribuinte incorreu sim em prestação de declaração falsa, conforme concluiu o acórdão recorrido.

Declaração falsa é aquela que, conscientemente, não corresponde à verdade. É diferente do erro, do mero engano, em que o agente insere informação inverídica, porém, pensando estar inserindo informação verdadeira. Informar em declaração entregue ao Fisco que detém um crédito passivo de restituição ou ressarcimento quando o tal direito creditório prescreveu, fato que o contribuinte sabia ou deveria saber, configura efetivamente falsidade da declaração.

Nesse ponto é importante distinguir a condição de prestar declaração falsa, prevista no § 10 do art. 89, da lei nº 8.212, de 1991 da exigência de demonstração do evidente intuito de fraude, prevista no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Conforme referido acima, a Lei nº 8.212, de 1991 reporta-se ao inciso I, do art. 44 da lei nº 9.430, de 1996 apenas para indicar o percentual da multa, logo, também não atrai a aplicação do § 1º do mesmo artigo. Aliás, quisesse o legislador que a multa fosse devida apenas nos casos de evidente intuito de fraude, teria dito isso, ou apenas invocado o § 1º do artigo 44, como fez em relação ao inciso I do mesmo artigo.

Portanto, não se cogita aqui de demonstração de evidente intuito de fraude, mas apenas de falsidade de declaração, conforme referido linhas acima.

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente
Pedro Paulo Pereira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

No mérito, divergi do bem fundamentado voto do ilustre Relator, conforme as razões que passo a expor:

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, *“basta a não confirmação dos supostos créditos apontados para caracterizar falsidade de declaração”*.

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

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.

inadimplemento isolado do tributo que atrai a aplicação da multa dobrada, mas sim o inadimplemento doloso. Segundo Marco Aurélio Greco³:

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

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.

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;

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.

Logo, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

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)

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

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci