



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.722924/2017-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2004-000.055 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de agosto de 2023
Recorrente TRANSPORTADORA MONTEMORENSE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2017 a 30/06/2017

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 maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de impugnação da DRJ que julgou procedente o lançamento. Segue a ementa da decisão:

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

A compensação indevida, constatada a falsidade das declarações - GFIPs - apresentadas pelo contribuinte, acarreta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total do crédito indevidamente compensado.

Conforme o relatório fiscal e o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de impugnação interposta contra o auto de infração de fls. 02/07, concernente ao **lançamento da multa isolada decorrente da inserção, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs das competências março de 2017 a junho de 2017, de créditos considerados inexistentes pela auditoria fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo.**

O lançamento atingiu o montante de R\$ 43.637,10, consolidado em 07 de agosto de 2017.

A autoridade lançadora esclarece, à fl. 03 do auto de infração, **que o sujeito passivo autuado efetuou compensações em GFIP de supostos créditos discutidos judicialmente antes do trânsito em julgado do mandado de segurança n.º 5001297-45.2017.4.03.6109**, conforme sua resposta à intimação para prestar esclarecimentos no âmbito do processo n.º 13888.722570/2017-14; **que, segundo o artigo 170-A do Código Tributário Nacional - CTN, é vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial; que**, conforme decisões da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, **tal conduta configura encontro ou acerto de contas indevido com agravante de falsidade**, conforme estabelecido no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei n.º 8.212/91; **que**, de acordo com esse dispositivo legal, na hipótese de compensação indevida, **quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, este ficará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96**, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado; **que**, consoante o inciso I do caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% 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. Observa que **o dobro de 75% resulta em 150%; que tal alíquota recaiu sobre os débitos glosados nas compensações declaradas em GFIP, conforme processo n.º 13888.722891/2017-19.**

Irresignado com a decisão da DRJ, em seu recurso voluntário o sujeito passivo basicamente alegou o seguinte:

- **da ausência de declaração falsa:** na impugnação a Recorrente esclareceu que declarou conjuntamente os valores decorrentes da desoneração da folha de pagamento e os valores referentes ao recolhimento a maior de RAT, nas competentes Declarações das Contribuições a Recolher à Previdência Social, por força do disposto no ainda vigente parágrafo 1º, do artigo 2º, do Ato Declaratório Executivo CODAC nº. 93, de 19.12.2011, o qual indica a Declaração no campo compensação;
- o procedimento da Recorrente de somar no mesmo item daquela declaração os valores das compensações e dos valores a que tinha direito a creditar-se pelo recolhimento indevido da contribuição para o RAT era obrigatório, não ocorrendo neste caso a pretendida "falsidade de declaração" que fundamentou a autuação ora contrastada;
- uma declaração falsa é uma declaração "contrária à realidade", fato não ocorrido no presente caso, pois as operações autuadas além de corresponderem à realidade dos fatos,

permitiram à R. Fiscalização, sem esforço, sua apuração, pois registrada na respectiva declaração, sendo até objeto de Mandado de Segurança devidamente notificado às R. Autoridades envolvidas no feito;

- **invalidade da autuação – desrespeito à ordem judicial:** o Auto de Infração inaugural deste procedimento administrativo, desobedece à descrita ordem judicial, pois, embora exija multa isolada, aplica tal penalidade em decorrência de crédito da contribuição RAT, razão pela qual o acórdão ora recorrido deve ser reformado;

- **invalidade da autuação - desrespeito à suspensão do crédito tributário autuado:** a matéria objeto do Auto de Infração ora contrastado, por não decidida nem administrativamente, não poderia ser objeto de autuação neste momento, eis que será objeto de novas discussões no procedimento originário relativo às compensações, razão pela qual o acórdão ora recorrido deve ser reformado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e foram cumpridos os demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2 Multa de 150%

Embora eu discorde de alguns fundamentos expostos no recurso voluntário, entendo que o apelo deve ser provido, para que seja cancelada a multa de 150%.

Apenas para situar a presente controvérsia, vale rememorar que a multa ora questionada foi lançada, pela fiscalização, porque o sujeito passivo autuado efetuou compensações em GFIP de supostos créditos discutidos judicialmente antes do trânsito em julgado do mandado de segurança nº 5001297- 45.2017.4.03.6109. A multa refere-se apenas aos créditos decorrentes do referido processo judicial, e não aos créditos decorrentes dos ajustes relativos à desoneração da folha de pagamento. Explica-se:

Conforme evidenciado no Despacho Decisório de efls. 34/38, do processo 13888.722891/2017-19:

9. [...] o sujeito passivo estava abrangido pela desoneração da folha de pagamento. Por conseguinte, ele estava dispensado de recolher a cota patronal incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais. Contudo, o sistema SEFIP, aplicativo gerador da GFIP, não estava preparado para a sistemática aludida. De fato, o programa de computador continuava calculando o gravame sem considerar a sistemática. A fim de contornar a falha, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011, segundo o qual no artigo 3º, para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no SEFIP, até que ocorra a adequação desse sistema.

10. Consoante o §1º do artigo 3º do Ato Declaratório CODAC nº 93/2011, os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo SEFIP e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à

Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" **abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação". Tal norma justifica quase todos os encontros ou acertos de contas declarados pelo sujeito passivo em GFIP. De acordo com a pessoa jurídica, as quantias excedentes fundam-se em ação judicial.** Conforme já exposto no relatório deste despacho, juíza federal apenas afastou em sede de liminar a incidência das contribuições previdenciárias sobre algumas verbas consideradas indenizatórias.

Quer dizer, uma parte das compensações realmente dizia respeito ao ajuste que o contribuinte tinha que fazer por estar abrangido pela desoneração da folha de pagamento. Ocorre que essa parte não foi objeto da multa ora lançada, porque, segundo o despacho decisório acima, apenas as *"quantias excedentes [decorrentes da] ação judicial"* foram objeto do aludido despacho.

Para que não parem dúvidas sobre isso, veja-se no Termo de Intimação SEORT nº 578/2017, de efls. 8 e seguintes, que o sujeito passivo fora inicialmente intimado para *"detalhar a origem do direito de crédito que exceda os ajustes propiciados pela sistemática da desoneração da folha de pagamento nas compensações declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social(GFIP) de acordo com a próxima tabela"*. A mencionada tabela corrobora que a presente multa é atinente apenas às parcelas objeto da ação judicial.

Competência	Remuneração(R\$)	Cota	Patronal(R\$)	Crédito(R\$)	Compensação(R\$)	Excedente(R\$)
mar/17	198.022,56	39.604,51	39.604,51	46.552,10	46.552,10	6.947,59
abr/17	202.742,87	40.548,57	40.548,57	48.038,75	48.038,75	7.490,18
mai/17	208.114,96	41.622,99	41.622,99	48.860,67	48.860,67	7.237,68
jun/17	208.431,94	41.686,39	41.686,39	49.102,35	49.102,35	7.415,96

Logo, e como se vê à efl. 3, a multa foi calculada sobre os créditos alusivos à ação judicial, e não sobre os ajustes atinentes à desoneração da folha de pagamento. Em sendo assim, são completamente impertinentes as alegações, do sujeito passivo, acerca do Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011. É necessário perquirir, portanto, se houve declaração falsa.

Ademais, a presente autuação não desobedeceu à ordem judicial, muito menos à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Com efeito, a decisão judicial de efls. 19 e seguintes em nenhum momento autorizou a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado. Analisando-se tal *decisum*, verifica que o próprio pedido da contribuinte era referente apenas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sob o fundamento de que seriam verbas indenizatórias, razão pela qual o pedido foi deferido, em parte, para suspensão da exigibilidade. Veja-se: a decisão não deferiu nenhum direito creditório, nem tampouco autorizou a realização de compensação antes do trânsito em julgado. Isso significa que a autoridade coatora não poderia cobrar o crédito tributário sobre determinadas rubricas, mas não significa que a contribuinte poderia creditar-se e fazer compensações.

E mais: as compensações foram realizadas antes mesmo da concessão da liminar. Como frisado pela decisão recorrida:

Acrescente-se, ainda, que, conforme consulta ao sistema "GFIPWEB" (fls. 26/33), verifica-se que as compensações foram efetuadas nas GFIPs entregues em 12 de abril de

2017 (competência março de 2017), 09 de maio de 2017 (abril de 2017), 07 de junho de 2017 (maio de 2017) e 07 de julho de 2017 (junho de 2017), ou seja, antes mesmo da concessão da liminar postulada judicialmente, assinada somente em 31 de julho de 2017.

Por tais razões, também discordo da aventada invalidade da autuação sob os fundamentos de desrespeito à ordem judicial e de suspensão da exigibilidade do crédito.

Já no tocante à suposta declaração falsa, o recurso deve ser provido.

Neste particular, 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. 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.

É aplicável, pois, a ressalva contida na primeira parte do caput do art. 136 do Código Tributário Nacional ("salvo disposição de lei em contrário"), vez que o art. 89, § 10, supra mencionado, é expresso ao determinar a necessidade de comprovação da falsidade, ou seja, da intenção de falsificar e de fraudar o Fisco.

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

¹ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário - Limites Normativos. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 31.

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, 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

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.

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 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

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)

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.

No presente caso, veja-se que a Auditoria Fiscal inclusive formalizou Representação Fiscal para Fins Penais ao argumento de que o contribuinte teria praticado crime contra a ordem tributária tipificado no art. 1º, I e II, da Lei 8137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Quanto à existência do dolo em si, a autoridade lançadora afirmou que os créditos declarados em GFIP seriam relativos a contribuições previdenciárias recolhidas anteriormente pelo contribuinte, mas que estão sendo contestadas em ação judicial ainda sem trânsito em julgado.

Pois bem. Entendo que tais fatos são aptos apenas às glosas das compensações, mas não à caracterização da declaração falsa. A propósito, e como foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais com base no art. 1º, I e II, da Lei 8137/90, vale transcrever a redação de tais dispositivos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Quer dizer, a inexistência de trânsito em julgado era causa impeditiva das compensações, mas ela, por si só, não caracteriza a declaração falsa e o crime praticado pelo contribuinte, inclusive porque, em relação aos créditos compensados, realmente havia decisões precedentes, da Justiça, no mesmo sentido defendido pela recorrente.

Inexiste crime de hermenêutica e o Superior Tribunal de Justiça tem adotado a seguinte corrente interpretativa:

Não configura crime contra a ordem tributária o mero inadimplemento da obrigação, mas somente ilícito tributário. Isso porque a relevância típica da conduta depende da **constatação de que o agente atuou com consciência e vontade de causar prejuízos**

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

ao erário público, assim, na dúvida, o dolo não pode ser presumido, pois isso significaria atribuir responsabilidade penal ao contribuinte apenas inadimplente.

Não caracteriza o delito de declaração falsa previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/1990 quando o agente atua com base em interpretação equivocada da legislação tributária - objeto de decisões conflitantes do âmbito da Secretaria de Fazenda. Isso porque a falsidade relaciona-se ao fato e não ao significado jurídico dele, assim, não havendo previsão para a punição do referido crime na modalidade culposa, a não demonstração do elemento subjetivo necessário para a caracterização do ilícito importa na atipicidade da conduta.

(Vide **Informações Complementares à Ementado** do HC 351.718/PE, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 16/10/2018, DJe 30/10/2018)

No mesmo sentido, os seguintes julgamentos daquele Tribunal, os quais reforçam a inexistência de crime interpretativo e a circunstância de que o dolo difere do mero inadimplemento:

HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. FRAUDE. ELEMENTO DO TIPO. INEXISTÊNCIA. MODALIDADE CULPOSA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ORDEM CONCEDIDA.

1. O legislador ordinário, ao descrever abstratamente o crime de sonegação fiscal, não previu a possibilidade de sua punição pela forma culposa, restringindo-o à regra prevista no artigo 18, parágrafo único, do Código Penal, segundo o qual "salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

2. Para que o delito em comento se caracterize, **não basta que o agente obtenha a redução ou supressão do tributo, mas que tal desiderato tenha sido alcançado mediante a utilização de um artifício fraudulento, seja por meio da omissão de um dever de informação que lhe é imposto, ou pela declaração de informações falsas à autoridade fazendária.**

3. Sem que seja necessário o revolvimento do conjunto probatório, constata-se que, **assim como reconhecido pelo próprio Conselho de Contribuintes, a conduta do paciente, embora tenha importado na supressão ou redução de tributo devido, não foi praticada com o dolo necessário para a caracterização do ilícito em tela, já que atuou mediante um conceito equivocado sobre o fato gerador da exação devida, e não se negou em prestar as informações necessárias para a correta quantificação do tributo.**

4. Ordem concedida para reconhecer a atipicidade penal da conduta atribuída ao paciente, determinando-se o trancamento da ação penal deflagrada.

(HC 135.426/SP, Rel. Ministra LAURITA VAZ, Rel. p/ Acórdão Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 18/04/2013)

.....
HABEAS CORPUS. ERRO DE INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE FRAUDE.

1. **A errônea exegese da lei tributária** quanto ao cálculo correto do ICMS no lançamento de crédito, em face da diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem, ausente o elemento fraude, **não configura a infração tipificada no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90.**

2. **A segurança jurídica não pode nem deve permitir que simples desencontros interpretativos, ocorrentes muitas vezes até mesmo nas altas esferas do Judiciário sirvam de pretexto para acionamento da Justiça Criminal, como meio rápido, eficaz e expedito de incrementar as receitas governamentais.**

3. Na operação não houve fraude nem inserção de elementos inexatos em documentos, mas mero aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de transações interestaduais.

4. Ordem concedida.

(RHC 7.798/PR, Rel. Ministro FERNANDO GONÇALVES, SEXTA TURMA, julgado em 25/05/1999, DJ 14/06/1999, p. 227)

Destarte, voto pelo provimento do recurso e pelo afastamento da multa.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante o bem articulado voto do relator, peço-lhe licença para dele divergir.

Isto porque, o relator está afastando a multa prevista no § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91 no caso em que o contribuinte compensou débito previdenciário com crédito oriundo de ação judicial sem transito em julgado.

O tema não é novo na 2ª Turma da CSRF, resumindo-se a definir a necessidade, ou não, de que haja a demonstração do dolo na conduta do agente para a sua incidência.

Passando aos autos, nota-se que à época do encontro de contas, a decisão judicial que pensou o contribuinte a lhe amparar a compensar, assim estabeleceu em seu dispositivo:

Posto isto, presentes os requisitos legais, DEFIRO EM PARTE O PEDIDO LIMINAR para afastar a incidência da contribuição social patronal, do RAT e da contribuição de outras entidades sobre as verbas: - auxílio doença e auxílio acidente nos quinze primeiros dias; - terço constitucional de férias; - aviso prévio indenizado, abstendo-se a autoridade coatora de praticar qualquer ato tendente a constituir crédito tributário relativo a essas exações. Requistem-se as informações, que deverão ser prestadas no prazo legal.

Veja-se, com isso, que a comando judicial, por meio dessa decisão interlocutória, visava tão somente, a que o Fisco se abstinhasse de promover a cobrança de determinadas verbas. Não havia sequer o comando no sentido de seu aproveitamento em sede de compensação.

Nesse rumo, sequer haveria de se cogitar em erro escusável na promoção do encontro de contas ao tempo em que assim procedeu.

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 8: 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 regra⁹, provar o dolo na conduta comissiva ou omissiva do agente, na 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. 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:

⁸ <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/falso/>

⁹ Ressalvados os tipos - expressos na lei penal - para os quais basta a culpa na conduta.

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

Perceba-se que a lei estabelece - objetivamente - situação que uma vez constatada dará ensejo à multa já no patamar original de 150%. Não há qualquer gradação, ao contrário de que se tem para as multas de ofício daquele artigo 44.

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.

Com efeito, VOTO por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti