



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720013/2013-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.173 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente METALMIX INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/03/2011

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

Não há nulidade quando o processo administrativo fiscal observou as disposições do Decreto nº 70.235 que disciplina o seu procedimento.

A intimação poderá ser feita por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/03/2011

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. EXIGÊNCIA DO CRÉDITO.

Compensação é o procedimento através do qual o sujeito passivo se ressarce de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social. Não atendidas as condições estabelecidas na legislação para a compensação de créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados. Os valores indevidamente compensados devem ser recolhidos pelo contribuinte acrescidos de juros e multa.

A compensação de contribuição previdenciária deve ser informada em GFIP, estando sujeita a posterior fiscalização e eventual glosa, em caso de compensação indevida.

MULTA ISOLADA, ART. 89, § 10, LEI n.º 8.212. COMPENSAÇÃO INDEVIDA REALIZADA EM GFIP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. DOLO ESPECÍFICO. DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. APLICABILIDADE. *DISTINGUISH* DO TEMA 736 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF E DA ADI 4905.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, demonstrado o dolo específico pela fiscalização, especialmente quando declarado créditos mediante fraude inexistindo o direito creditório.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade da declaração, com *animus* doloso para pretender direito creditório "*líquido e certo*" sabedor de sua inconsistência. Comprovada a falsidade da declaração, com dolo específico demonstrado pela autoridade lançadora, cabível a aplicação da multa isolada.

A multa isolada que encontra embasamento legal em dolo específico, a teor do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se perfeitamente na hipótese prevista, conforme plenamente demonstrado pela Administração Tributária, tampouco pode ser afastada por declaração incidental de inconstitucionalidade, considerando o *distinguish* em relação ao Recurso Extraordinário (RE) 796.939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905.

Não é razoável entender que o contribuinte ignorava o fato de que os valores dos quais se julgava credor estavam suportados por títulos da dívida pública fraudados. Tem-se situação perfeitamente enquadrada no dolo específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 501/509), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de

primeira instância (e-fls. 490/496), proferida em sessão de 27/03/2013, consubstanciada no Acórdão n.º 14-41.137, da 9.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/03/2011

PROCEDIMENTO FISCAL. INTIMAÇÃO.

A intimação poderá ser feita por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPENSAÇÃO.

A compensação de contribuição previdenciária deve ser informada em GFIP, estando sujeita a posterior fiscalização e eventual glosa, em caso de compensação indevida.

COMPENSAÇÃO. FALSIDADE

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal (e-fls. 16/34) juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de lançamento de contribuições sociais com os seguintes Debcads:

- DEBCAD nº 51.028.340-3, valor R\$ 250.000,00 (prevista art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e art. 57, I da MP nº 2.158-35/2001), decorrente do descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 57, I da MP nº 2.158-35/2001 (CFL 24), uma vez que a empresa não comprovou o envio da escrituração contábil digital – ECD, dos anos de 2009 e 2010 ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, até as 12:15 h do dia 15/01/2013 (pesquisa SPED/Receitanet).

- DEBCAD nº 51.028.341-1, valor R\$ 1.271.972,88, devido à glosa de compensação de contribuições sociais efetivadas no período entre 06/2010 a 03/2011.

- DEBCAD nº 51.028.342-0, valor R\$ 1.359.486,89, multa isolada, em razão de tratar-se de compensação com falsidade (utilização de títulos da dívida pública considerados como fraudes e procedimento defeso na Lei nº 9.430/1996).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

O contribuinte apresentou impugnação contra o lançamento alegando, em suma:

Da Nulidade do Processo Administrativo Fiscal

- não houve intimação prévia dos representantes legais da empresa, o que trouxe prejuízos em seu direito de defesa; todos os TIFs foram enviados por correio;

- nunca se soube, pela ausência de intimação dos termos do MPF, a legitimidade do auditor-fiscal, o prazo de fiscalização e os tributos a serem fiscalizados;

- se os representantes legais tivessem sido ouvidos, poderia se evitar a lavratura dos autos;

Da Nulidade do AI nº 51.028.341-1

- não houve menção à base de cálculo e à alíquota dos tributos, prejudicando a ampla defesa do contribuinte;

- não houve réplica do auditor-fiscal sobre a legalidade das GFIPs apresentadas no período;

- não há condições de a impugnante saber se o crédito tributário lançado corresponde somente às compensações, uma vez que nos fundamentos legais o Auditor reporta ao artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, que traz como fato imponível a prestação de serviço de mão-de-obra;

- o lançamento padece de vício insanável, pois desobedece ao disposto no art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972 e art. 142 do CTN;

- não se pode cogitar em lançamento de ofício dos valores compensados, uma vez que sequer houve declaração de não-homologação da compensação informada;

Da Insubstância e Nulidade do AI nº 51.028.342-0

- se o AI que constitui o crédito previdenciário é nulo, por via reflexa, não há como imputar multa isolada, pois ausente sua base de cálculo;

- a impugnante jamais declarou que os títulos compensados eram fraudulentos; os representantes legais agiram com total boa-fé ao adquirirem tais títulos e realizarem a compensação;

- somente após a visita da fiscalização é que se descobriu que a RFB estava alertando os empresários do engodo de alguns escritórios na alienação de tais títulos;

- não se pode aferir qualquer intenção de dolo da impugnante pela simples alegação que deveria conhecer a legislação que trata a matéria, dada a notória complexidade e extensão de nosso ordenamento jurídico;

Da Ilegalidade da Multa Administrativa e do AI nº 51.028.340-3

- a impugnante entregou toda a escrituração contábil na forma digital; o não envio da ECD ao SPED decorreu de força maior e não por ato voluntário do contribuinte;

- somente lei poderia estabelecer penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória; se é pela Instrução Normativa RFB nº 787/2007 que o auditor estabelece o prazo para o envio da ECD, não há aplicação de multa no seu descumprimento, pois a IN não se equipara à lei em sentido estrito;

- o descumprimento de obrigação acessória pressupõe, para eventual sanção, prejuízo ao Fisco ou vantagem indevida ao contribuinte. No caso a impugnante fez juntar a sua escrituração contábil digital, a partir da qual o auditor pode verificar a exatidão dos dados da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária. Não houve, portanto, nenhum prejuízo ao Fisco;

- o art. 57, I, da MP 2.158-35 dispõe “*deixar de fornecer as informações ou esclarecimentos solicitados*”; a impugnante, por sua vez, não deixou de fornecer as informações ou esclarecimentos solicitados, mas tão somente enviar dados ao sítio eletrônico, o que não corresponde ao conteúdo da norma;

- a multa nesse valor, se de fato fosse legal, seria totalmente desproporcional ao suposto ilícito, uma vez que não houve omissão de dados nem falta de justificativa idônea do contribuinte;

- tanto no campo formal, como no material, o AI viola os princípios da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Do Pedido

- nulidade do AI 51.028.341-1 pela falta de descrição da base de cálculo e alíquota, pela ilegalidade e por não descrever satisfatoriamente os fatos geradores do tributo;

- nulidade do AI 51.028.342-0, pela insubsistência em face da nulidade do AI anterior e por não haver fraude na compensação. Como pedido sucessivo, requer a alteração da multa a 75%;

- nulidade do AI 51.028.340-3, pela ilegalidade da multa aplicada, tendo em vista não estar prevista em lei em sentido estrito e pela violação dos princípios

constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade. Sucessivamente requer a diminuição da multa ao valor de R\$ 10.000,00, a observar o princípio da proporcionalidade;

- juntada de novos documentos, perícia e depoimento dos representantes legais da impugnante.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 25/04/2013, e-fl. 498, protocolo recursal em 27/05/2013 (segunda-feira), e-fl. 501), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

O recorrente não se conforma com a decisão de primeira instância, especialmente porque mantém sua irresignação contra os lançamentos, incluindo a multa isolada aplicada, com fulcro no art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da

Medida Provisória n.º 449, combinado com o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, tampouco se conforma com a não homologação das compensações. Aliás, no que tangencia aos títulos de dívida pública que serviram para compensação e que eram fraudulentos, sustenta que *“informou que foi vítima da venda de títulos fraudulentos, que inclusive teve repercussão nacional”* e que *“[m]uitas empresas sofreram o mesmo golpe.”* Por isso, entende que houve uma análise subjetiva e que não há demonstração de dolo ou má-fé.

Sustenta o recorrente, em suma, razões similares as da impugnação, explicitando e explicando o porquê da necessidade de reformar a decisão de piso. Muito bem. Além de manter a discussão gravitando sobre as mesmas matérias indicadas na impugnação, inclusive por imposição do princípio da devolutividade e da preclusão, atentando-se ao contencioso administrativo instaurado, o recorrente desenvolve linha argumentativa enfrentada pela DRJ de acordo com as provas dos autos e, neste prisma, após avaliá-las, considerando que inexiste novos elementos, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, por entender que agiu corretamente o Colegiado *a quo*, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Da Nulidade do Processo Administrativo Fiscal

A impugnante aduz que não houve intimação prévia dos representantes legais da empresa, uma vez que todos os Termos de Intimação foram enviados via correio.

Tais argumentos não devem ser acatados.

Na verdade a ciência do procedimento fiscal foi dada em 29/08/2012 no local do domicílio do sujeito passivo mediante entrega da segunda via do TIFP – Termo de Início do Procedimento Fiscal ao contabilista, Sr. Alessandro Carlos Gonçalves Pedro, conforme descrito no Relatório Fiscal e comprovado pela assinatura no referido documento (na folha 43).

Quanto ao fato de existirem posteriores Termos de Intimação Fiscal emitidas via postal nenhum prejuízo trouxe ao autuado, uma vez que houve a devida ciência via AR, conforme comprovado nos autos.

Deve ser ressaltado, é claro, que tal forma de intimação é prevista no Procedimento Administrativo Fiscal, Decreto nº 70.235/1972, art. 23, II.

Não há necessidade de que o representante legal da empresa seja intimado pessoalmente, como alega a autuada. Conforme o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, no caso da intimação pessoal, podem ser intimados, além do representante legal da empresa, seu mandatário ou preposto. No caso da intimação via postal, basta que haja o Aviso de Recebimento, assinado no endereço tributário eleito pelo sujeito passivo.

Quanto ao MPF, o Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP, esclarece que o sujeito passivo pode verificar a autenticidade do mesmo consultando a página da RFB na Internet ou comparecendo a uma unidade da RFB.

Portanto, não deve ser acolhido o pedido de nulidade do processo.

Da Nulidade do AI nº 51.028.341-1

O autuado alega que não houve menção à base de cálculo e à alíquota do tributo e não houve descrição dos fatos geradores.

A alegação não merece prosperar. Isso porque o Relatório Fiscal descreve com clareza no item 4 (na folha 22) que o Debcad n.º 51.028.341-1 refere-se à glosa de compensação realizada pelo sujeito passivo, uma vez que foram utilizados títulos da dívida pública considerados fraudulentos pela RFB.

Os valores das compensações indevidas e glosadas nos períodos de 06/2010 a 08/2010 e 10/2010 a 03/2011 estão listados no RL – Relatório de Lançamentos e demonstrados no DD – Discriminativo do Débito, com cálculos da multa e atualização dos valores.

A alegação de que não houve réplica quanto à legalidade das GFIPs apresentadas não merece prosperar, uma vez que o Relatório Fiscal deixa claro que os valores de compensação declarados em GFIP foram glosados.

A alegação de que “*não há condições de a impugnante saber se o crédito tributário lançado corresponde somente às compensações, uma vez que nos fundamentos legais do Anexo, o auditor-fiscal reporta ao artigo 31 da Lei nº 8.212/1991*” não merece prosperar. Na verdade, não há menção desse artigo no FLD – Fundamentos Legais do Débito.

Portanto, ao contrário das alegações da impugnante, não houve qualquer violação ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972 ou ao art. 142 do CTN.

Quanto à declaração de não-homologação da compensação informada, deve ser esclarecido que, ao contrário dos demais tributos administrados pela RFB, não há declaração de não-homologação de compensações efetuadas pelo sujeito passivo, uma vez que as compensações de contribuições previdenciárias são declaradas diretamente em GFIP pelo sujeito passivo. No entanto, tais compensações estão sujeitas a fiscalização e glosa pela fiscalização, como ocorre no presente caso.

Da Insubsistência e Nulidade do AI nº 51.028.342-0

A autuada alega que o Debcad n.º 51.028.342-0 é nulo por via reflexa, uma vez que a obrigação tributária é nula. A alegação não merece prosperar, pois, não há nulidade do crédito previdenciário decorrente da glosa de compensação.

A aplicação da multa isolada de 150% sobre as compensações glosadas, fundamentada no art.89, § 10 da Lei nº 8.212/1991, se justifica, haja vista que a compensação foi declarada com falsidade, uma vez que houve uso de títulos reconhecidos como fraudulentos pela RFB nos meses 06/2010 a 08/2010 e 10/2010 a 03/2010.

Da Ilegalidade da Multa Administrativa e do AI nº 51.028.340-3

A impugnante alega que o não envio da Escrituração Digital Contábil – ECD ao Sistema Público de Escrituração Digital, na forma e prazos determinados na legislação em vigor decorreu de força maior e não por ato voluntário do contribuinte.

A alegação não merece prosperar, uma vez que desprovida de qualquer fundamentação.

A penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, ao contrário da alegação da autuada, está prevista na Lei nº 9.779/1999, art. 16 e na MP nº 2.158-35/2001.

O art. 16 da Lei 9.779/1999 estabelece que compete à RFB dispor sobre a forma e prazo para cumprimento das obrigações acessórias.

A autuada alega também que eventual sanção por descumprimento de obrigação acessória pressupõe prejuízo ao Fisco ou vantagem indevida ao contribuinte. De fato, o não envio da ECD ao SPED impediu a RFB verificar a veracidade das informações prestadas pela autuada.

Quanto ao valor da multa aplicada, verifica-se que a redação do art. 57, I, da MP nº 2.158-35/2001 foi alterada pela Lei nº 12.766 de 27/12/2012, da seguinte forma:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

Assim, em razão do disposto no art. 106, II, “c”, o valor da multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória deve ser alterado de R\$ 250.000,00 para R\$ 75.000,00.

Quanto ao pedido de perícia, o mesmo deve ser indeferido, com base na Portaria RFB nº 10.875/2007, art. 11 e no Decreto 70.235/1972, art. 18, uma vez que não há prova técnica que a justifique e os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção de julgamento do relator.

Quanto à prova testemunhal, a mesma deve ser indeferida, uma vez que não é prevista nesta instância de julgamento.

Posto isso, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação com a MANUTENÇÃO EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO, em razão da alteração do valor do Debcad nº 51.028.340-3 de R\$ 250.000,00 para R\$ 75.000,00.

O fato é que não há contexto probatório para modificação da decisão de piso, acima adotada. O ponto nevrálgico, em minha ótica, é a análise da multa isolada. Isto porque, trata-se de penalidade grave e importa, por último, anotar que recentemente (sessão virtual encerrada em 17/03/2023) o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade da “**multa isolada**” do revogado § 15, quanto do atual § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430 (cuja redação advém da Lei n.º 13.097), na forma do Recurso Extraordinário (RE) 796.939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905, no entanto o dispositivo declarado inconstitucional não se confunde com a norma do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, que utiliza como base de valor o dobro da multa do art. 44, I, da Lei n.º 9.430 ($75\% \times 2 = 150\%$) e exige a comprovação da “falsidade da declaração” (dolo específico), exigindo a demonstração de uma má-fé, de uma falsidade da declaração, de modo que **não** cabe a este Colegiado administrativo cogitar em ampliar e estender a declaração de inconstitucionalidade para estes autos.

Além disso, o precedente do STF caminhou pela inconstitucionalidade da multa isolada do revogado § 15, quanto do atual § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, pelo fato da norma incidir apenas com a mera recusa administrativa da homologação da compensação, não exigindo a comprovação da realização de declarações fraudulentas pelo contribuinte ou a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio, isto é, por não exigir um dolo específico, sendo suficiente o indeferimento da compensação para atuar a multa isolada. Tivesse a norma declarada inconstitucional exigido a demonstração de que a declaração é falsa, fraudulenta ou exigido a demonstração pela fiscalização da prática de atos de sonegação, fraude ou conluio (dolo específico), então, pelo que se colhe dos votos de Suas Excelências os Ministros da Suprema Corte, não teria sido declarada inconstitucional.

Quem bem aprofundou o acima explanado, inclusive citando o § 10 do art. 89 da Lei 8.212 (deixando luzes de que é norma constitucional por exigir dolo específico em relação a falsear a declaração com intuito doloso), foi Sua Excelência a Ministra Rosa Weber, nestes termos:

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, em sede de mandado de segurança, afastou a aplicabilidade das multas previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010) nos casos onde não se caracteriza a má-fé do contribuinte, aplicando precedente de sua Corte Especial que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 5007416-62.2012.404.0000, declarou a inconstitucionalidade de referidos dispositivos.

(...)

(...)

Delineado esse contexto, observo que a legislação tributária federal contempla um **conjunto de medidas punitivas especificamente direcionadas a punir** os contribuintes que, **agindo com má-fé e abuso de direito**, pratiquem comportamentos ilícitos, com o propósito de obter restituição ou compensação de créditos inexistentes ou avaliados a maior, mediante o uso de **declarações falsas** ou **comportamentos fraudulentos**, valendo destacar, dentre outras sanções de natureza civil, tributária, administrativa ou penal, **as seguintes sanções pecuniárias:**

(a) A multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, **quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**. Essa sanção está prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/03, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/1996:

(...)

Multas de Lançamento de Ofício

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;

(...)

(b) Multa de 150 (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, **por meio de declarações comprovadamente falsas**, em relação às **contribuições previdenciárias** de que trata a Lei 8.212/91:

Lei 8.212/1991

(...)

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.

(...)

(c) A multa de 150% (cento e cinquenta por cento), sob o valor do débito indevidamente compensado, nas hipóteses em que a compensação for **considerada não declarada** (hipóteses vedadas do art. 74, § 12, II, da Lei nº 9.430/96), **quando caracterizada sonegação, fraude ou conluio** (nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964), como resulta do art. 18, § 4º, da Lei 10.833/2003:

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 18. (...)

(...)

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado **quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430/1996

(...)

Multas de Lançamento de Ofício

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

I - de 75% (...)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a **mera recusa administrativa da homologação** do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (**itens a, b e c**), pressupõe, necessariamente, **a comprovação da realização de declarações fraudulentas** pelo contribuinte ou **a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio** entre os interessados.

Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática **comprovada** de comportamentos **motivados pela má fé e pelo abuso de direito** dos contribuintes.

Já as sanções pecuniárias previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de outro lado, resultam do simples exercício pelo contribuinte do direito de postular à Administração Pública a apreciação de sua pretensão de ressarcimento ou compensação de valores que, segundo seu entendimento, foram pagos indevidamente.

Entendo, por isso mesmo, assistir razão ao eminente Ministro Gilmar Mendes quando enfatiza, em seu voto, que as sanções pecuniárias em questão acham-se em desconformidade com os postulados que informam o **princípio da proporcionalidade**, especialmente sob a perspectiva da **adequação** que deve existir entre o **conteúdo** dos atos estatais e as **finalidades** por eles pretendidas.

É que, no caso, embora as penalidades administrativas tenham sido criadas com o propósito de coibir **comportamentos maliciosos e práticas fraudulentas**, como enfatizado pela própria AGU, em nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 existe previsão que qualquer conduta abusiva ou enganosa atribuível ao contribuinte.

Na verdade, referidas penalidades decorrem do mero indeferimento do pedido formulado em sede administrativa, ainda que o pleito tenha por fundamento pretensão **amparada pela boa-fé** do contribuinte.

Neste diapasão e em acréscimo, cabe destacar que, neste caderno processual, ficou demonstrada a falsidade da declaração para fins de compensações e essas foram baseadas na GFIP e com fundamento na Lei 8.212, e não no art. 74 da Lei n.º 9.430, tendo sido comprovada a falsidade da declaração com dolo específico demonstrado pela fiscalização, inclusive expondo a autoridade administrativa que a conduta de falsear a declaração se enquadra na situação de fraude definida no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, tornando-se exigível a aplicação da multa isolada. Em suma, dolo específico foi demonstrado.

O recorrente claramente utilizou título da dívida pública fraudados e, a despeito de alegar que suportou um golpe, que não estava de má-fé, inexistente comprovação dessa alegação, sendo fato que o título era fraudado e, por isso, houve a glosa.

Desta forma, incidiu o recorrente no art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, combinado com o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, tendo a fiscalização bem indicado e reportado a infração.

Por último, *obiter dictum*, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (por exemplo, no Acórdão CARF n.º 9202-009.484)¹ e deste Conselheiro em julgamento

¹ Acórdão CARF n.º 9202-009.484:

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

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprova 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.

anterior baseado no entendimento da CSRF (Acórdão CARF n.º 2202-005.097) de que, para a multa isolada do art. 89, § 10, da Lei 8.212, não é mister que se demonstre a intenção do agente – *se dolosa, de má-fé ou decorrente de logro, fraude ou simulação, por exemplo* –, bastando que se comprove a falsidade da declaração no sentido de não haver o direito creditório líquido e certo, não mais deve prevalecer, face aos motivos determinantes que fundamentam a tese firmada do Tema 736² da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, exigindo-se, hodiernamente, a demonstração do dolo específico, isto é, a intenção proposital do sujeito passivo.

O caso destes autos, eis o ponto e a especificidade, é um precedente bem elucidativo de que pode e deve a fiscalização demonstrar o dolo específico para que possa incidir a multa isolada em espécie, tendo se atendado no caso concreto em descrever e minuciar a conduta fraudulenta que importou em falsear a declaração de compensação em GFIP, dando ensejo a aplicação do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso, rejeito teses de nulidades e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

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.

² Tese Tema 736/STF: "É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária".

