



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16004.720517/2011-80
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.482 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COSMORAMA PREFEITURA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/03/2011

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento – DEBCAD 51.013.431-9 - para cobrança das contribuições previdenciárias decorrentes das glosas de compensação, bem como para imposição de multa isolada de 150%.

O relatório da Fiscalização encontra-se às fls. 269/280.

Impugnado o lançamento às fls. 285/289, a DRJ em São Paulo/SP julgou-o procedente em parte às fls. 2019/2036, exonerando da base de cálculo da multa, as compensações realizadas com o pretense crédito de “**terço constitucional de férias**”, em função do MS n.º 0008500-02.2010.4.03.6106, no qual a impugnante obteve liminar suspendendo a exigibilidade apenas sobre tal verba. Com isso, entendeu-se não ser cabível a imputação da multa isolada, uma vez que a compensação encontrar-se-ia respaldada por decisão judicial (ainda que precária), que lhe reconheceu a não-incidência tributária, circunstância esta que retiraria o caráter de intencionalidade dolosa ou fraudulenta da conduta da autuada.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 2040/2055.

Por sua vez, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara - por meio do acórdão 2403-002.500 de fls. 2086/2113 - deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa isolada que havia remanescido.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 2119/2128, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para que fosse restabelecida a multa isolada imputada ao contribuinte.

Em 26/10/15 - às fls. 2131/2134 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação da multa isolada da Lei 8.212/91, art. 89, § 10,**”.

Intimado do julgamento do Recurso Voluntário, assim como do recurso interposto pela União em 20/5/16 (fl. 2138) o autuado também apresentou Recurso Especial à fls. 2141/2162, requerendo, ao final, fosse: **i)** deferido o pedido de efeito suspensivo para salvaguardar seu direito, declarando a inexistência de relação jurídica no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas descritas (Horas Extras, Terço Constitucional de Férias, 15 primeiros dias do auxílio-doença e auxílio-acidente); **ii)** autuado e processado o presente Recurso Ordinário, dando-se vista a recorrida, para que querendo apresente contraminuta, nos termos da legislação vigente, julgando-se procedente o presente, extinguindo-se o procedimento administrativo fiscal, com base no artigo 62 do Decreto Federal n.º 70.235/72; **iii)** conferido efeito suspensivo ao presente Recurso, nos termos dos artigos 33 e 56 do Decreto Federal n.º 70.235/72, até o final do julgamento do presente processo administrativo e enquanto perdurar as ações judiciais que discutem a matéria.

Em 15/9/16 - às fls. 2193/2201 – não foi conhecido do recurso.

Na mesma oportunidade em que interpusera seu apelo especial, o autuado ainda apresentou contrarrazões tempestivas em 6/6/16 (fl. 2172), por meio das quais requereu, ao final, fosse confirmada a decisão recorrida no tocante à aplicação da multa isolada – fls. 2172/2178.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recurso foi apresentado tempestivamente (processo movimentado em 20/7/15 – fl. 2118 para ciência do acórdão de Recurso Voluntário e recurso apresentado em 20/8/15 – fl. 2129). Não havendo questionamento em contrarrazões e preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

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

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste colegiado:

MULTA. ART. 89. LEI 8.212/91. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO APRESENTADA PELO SUJEITO PASSIVO.

O dispositivo do art. 89, parágrafo dez da Lei 8.212/91 que trata de falsidade na declaração deve ser analisado atentamente, não podendo se estender ao mero erro procedimental.

A decisão se deu no seguinte sentido:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para não conhecer do recurso voluntário na matéria de mesmo objeto dos mandados de seguranças impetrados e, por maioria de votos, determinar a exclusão da multa isolada, vencidos o Relator e conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari na questão da multa.

Do mérito.

Antes de adentrarmos ao ponto, cumpre destacar que a unidade de origem da RFB acostou aos autos, neste mês, informação que nos dá conta da impetração de Ação Anulatória de nº 0008607-36.2016.4.03.6106 em face da União, em relação a quatro processos administrativos fiscais, dentre eles, este feito de nº 16004-720517/2011-80, que controla tanto a cobrança dos débitos tidos por indevidamente compensados, quanto à multa isolada aplicada a teor do § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91. Na sequência, noticiou que em consulta pública ao sítio informatizado da Justiça Federal denotou-se que, naqueles autos, teria transitado em julgado a sentença que negara seguimento à pretensão do contribuinte, com a consequente cassação da tutela de urgência concedida anteriormente.

Analisando-se os termos da Sentença também acostada pela unidade, percebe-se que a discussão judicial girou em torno do mérito das compensação pretendidas pelo autuado, não havendo menção quanto à procedência da multa isolada, muito provavelmente devido ao fato de o contribuinte, à época da distribuição da anulatória, já contar com decisão administrativa que lhe fora favorável, diga-se, o acórdão ora recorrido.

Nesse rumo, não vejo óbice quanto ao prosseguimento da análise do mérito do Recurso Especial manejado pela União.

Passemos ao caso concreto, à luz do relato fiscal.

O contribuinte efetuou compensações em 8 (oito) meses no período de 04/2009 a 02/2011. Justificou-as em função dos (MS) mandados de segurança 0008500-02.2010.4.03.6106, no qual se discutia a incidência tributária sobre os valores pagos a título de **horas extras e terço constitucional de férias**; e 0002019-86.2011.4.03.6106, no qual se discutia a incidência relativa ao **aviso prévio indenizado, férias indenizadas e férias em pecúnia, salário educação, auxílio creche, auxílio doença e auxílio acidente (15 dias de afastamento), abono assiduidade, abono único anual, vale transporte, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade e adicional noturno.**

Daqueles encontros de contas, dois deles, nas competências de 4/2009 e 9/2010, nos valores de R\$ 163,83 e R\$ 668,42, não teriam se dado ao alegado amparo dos MS acima citados.

Ainda em seu relato, o autuante destacou os seguintes fatos que reputo importantes ao caso, quais sejam:

- 1 - o impetrante sequer requereu, na petição inicial, autorização para efetuar compensação dos tributos incidentes sobre as rubricas em questão, os quais haviam sido recolhidos em época própria, mesmo tratando-se de verbas sob discussão judicial; e
- 2 - o deferimento parcial da medida liminar relativa ao Mandado de Segurança **0008500-02.2010.4.03.6106, que data de 30/11/2010**, assegurou-lhe, unicamente, a suspensão da exigibilidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a verba do "**terço constitucional de férias**", porém não lhe assegurou, literalmente, o direito de compensar-se das contribuições anteriormente recolhidas relativas à citada verba;

Não obstante, o colegiado *a quo* vazou o entendimento de que a falsidade da declaração deveria ser entendida quando não houvesse qualquer fundamento ao pleito do contribuinte, principalmente no que concerne à inexistência do fato gerador, total ou parcial, ressaltando que o contribuinte já seria possuidor de uma decisão que confirmava, mesmo que parcialmente, sua tese exposta nos Mandados de Segurança.

Arrematou a Turma, que seria desproporcional e nada razoável a interpretação do dispositivo do art. 89 da Lei 8.212/91 como mero erro ou omissão.

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

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

Segundo o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro. A norma legal não exige dolo expressamente ou vincula sua aplicação ao conteúdo do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, o que deixa tal sanção submetida à regra geral das infrações tributárias prevista no art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Se o contribuinte declara possuir crédito líquido e certo que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica.

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

(...)

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

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

Diferentemente da seara criminal, onde para se ter um provimento condenatório faz-se necessário, como regra², provar o dolo na conduta comissiva ou omissiva do agente, na medida em que a pena traz, a rigor, restrições ao seu consagrado direito constitucional à liberdade; no âmbito tributário tem-se como regra, quanto à imposição de penalidade, a desnecessidade de se apontar/provar o dolo na conduta do contribuinte, como se denota do artigo 136 infra colacionado, eis que, aqui, a penalidade traz implicações, em última análise, ao direito à propriedade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse mesmo sentido, são os acórdão 9202-006.886, de 23/5/18 e 9202-003-779, de 16/2/16, adiante ementados:

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

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

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

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

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

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

Não obstante, passo a análise do caso.

De plano, cumpre tecer alguns esclarecimentos com relação ao procedimento adotado pelo autuado, notadamente quando optou por declarar tais “compensações” em GFIP e não apenas considerar como suspensa a exigibilidade de parte de seus débitos.

Não custa lembrar que a mera interposição de medida judicial não garante ao impetrante a extinção do crédito tributário, sequer a suspensão de sua exigibilidade.

Mesmo na vigência de liminar que lhe assegure a suspensão da exigibilidade do débito e enquanto não alterada a obrigação, as bases de cálculo devem ser declaradas em GFIP e eventual diferença entre o valor lá apurado e aquele efetivamente recolhido, que será, ou seria, cobrada pela administração tributária, deve ser resolvida com a apresentação da decisão judicial provisória junto ao Centro de Atendimento da unidade da RFB para que este suspenda a exigibilidade do crédito tributário no Sistema de Cobrança³.

³ SC nº 279 - Cosit, de 02/06/17:
[...]

Ou seja, a sistemática assim definida, ainda que por questões operacionais, visa possibilitar que tais bases de cálculo e valores delas decorrentes sejam enxergados de pronto pela administração tributária em seus sistemas.

Já no caso das compensações, diferentemente, os valores apurados não sensibilizam, por óbvio, os sistemas de cobrança do Fisco, eis que extintos por força do artigo 156 II, do CTN, posto que assim os declarou o sujeito passivo. Em outras palavras: referidos valores precisam ser “garimpados” pela administração tributária em seus sistemas, com vistas a auditá-los dentro do quinquídio legal.

Nestes autos, a decisão de **primeira instância** já expurgou da base de cálculo da multa, as “compensações” declaradas ao alegado amparo do MS n.º 0008500-02.2010.4.03.6106, no qual a impugnante obteve liminar suspendendo a exigibilidade apenas com relação à verba “**terço constitucional de férias**”, ainda que a concessão do *writ* tenha se dado em data posterior a de algumas competências compensadas. Poder-se-ia dizer que, aqui sim, teria havido um “mero erro” de avaliação do sujeito passivo. Registre-se, nesta oportunidade, que eventual provimento ao recurso da União não terá o condão de reformar dita decisão, eis que não fora interposto recurso de ofício contra ela.

Com isso, remanesceria aqui a discussão com relação às demais compensações.

Como informado pelo autuante, à época das compensações, o sujeito passivo não possuía qualquer medida judicial que lhe assegurasse ao menos a suspensão da exigibilidade do débito, o que dirá a compensação dos valores eventualmente recolhidos com débitos posteriormente apurados. E diga-se, “*o impetrante sequer requereu, na petição inicial, autorização para efetuar compensação dos tributos incidentes sobre as rubricas em questão, os quais haviam sido recolhidos em época própria, mesmo tratando-se de verbas sob discussão judicial*”

Ad argumentandum, com a concessão de liminar determinando a inexigibilidade do crédito tributário, deveria o contribuinte continuar a declarar os respectivos fatos geradores e dirigir-se à administração tributária, munido da ordem judicial, para que fosse promovida, nos

17. Portanto, embora suspensa a obrigação de pagar a contribuição, subsiste a obrigação de informar na Gfip (inclusive em relação à obrigação suspensa) “dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS”, por determinação do art. 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991. Uma vez que essa obrigação não foi afetada pela decisão judicial, seu cumprimento deve se dar regularmente, como se esta não existisse. A Gfip não tem campo especial para declaração de valores com exigibilidade suspensa; as declarações que foram apresentadas sem esses valores devem ser retificadas.

18. Eventual cobrança ou necessidade de emissão de certificação de regularidade fiscal deve ser resolvida com a apresentação da decisão judicial provisória junto ao Centro de Atendimento da unidade da RFB para que este suspenda a exigibilidade do crédito tributário no Sistema de Cobrança. Cabe também à unidade da RFB formalizar e-dossiê e enviá-lo para a área responsável pelo acompanhamento da Ação Judicial que suspendeu o crédito tributário.

Conclusão

Com base no exposto, conclui-se que a decisão judicial proferida em caráter liminar, ou que antecipe os efeitos da tutela, suspende a exigibilidade do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias e às devidas a terceiros, mas não dispensa o sujeito passivo da obrigação de informar, no campo próprio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (Gfip), os valores das contribuições cuja exigibilidade foi suspensa. As Gfip apresentadas sem esses valores devem ser retificadas.

sistemas de cobrança, sua suspensão operacional, com relação – decerto - aos períodos após a data do *decisum*.

Mas não. Optou por extinguir os débitos nos sistemas de cobrança, sem que para isso tivesse sido beneficiado por qualquer decisão judicial transitada em julgado nesse sentido, como estabelece o artigo 170-A do CTN.

Note-se, apenas com e após o trânsito em julgado da decisão a ele favorável, poderia o contribuinte apurar seus créditos relativamente aos fatos geradores lá discutidos, cujos valores deles decorrentes tivessem **sido efetivamente recolhidos**, para promover seus encontros de contas em competências mais a frente.

Definitivamente não vejo como a conduta do contribuinte, nos casos aqui discutidos, pudesse ser enquadrada como fruto de mero erro. Há quase 20 (vinte) anos a legislação impõe como condição inarredável, nos casos de compensações decorrente de ação judicial, a existência de trânsito em julgado que seja favorável ao sujeito passivo.

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

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti