



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.720237/2016-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.395 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente VIGSERV SERVICOS DE VIGILANCIA E SEGURANCA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/10/2015

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

Diante da existência de compensação indevida e de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor do débito indevidamente compensado, sem necessidade de imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões o conselheiro Martin da Silva Gesto e a conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Wilderson Botto (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente)

Relatório

Trata-se de lançamento de multa isolada em razão de apuração de falsidade em declaração apresentada pelo sujeito passivo relativa a créditos inexistentes, informados em GFIP

nas competências de 13/2011 a 10/2015, para fins de extinção de débitos por meio de compensação.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 537 a 544), intimada a detalhar a origem dos créditos utilizados na compensação declarada em GFIP, a contribuinte informou que os mesmos eram originários de retenção (CPRET), de pagamento de salário família e maternidade (CSFM) e de recolhimento indevido ou a maior de Contribuições Previdenciárias (CPIM).

Entretanto, em análise da documentação apresentada, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte não possuía os créditos informados na GFIP para fins da compensação ali declarada, pois parte destes créditos já estavam atingidos pela decadência quinquenal do direito de compensar, e outra parte já teria sido utilizada em compensação com os débitos apurados nas GFIP das épocas dos créditos.

Dessa forma, a compensação foi considerada não declarada por inexistência de saldo credor nas competências de origem, ensejando, portanto, a lavratura do Auto de Infração que se discute, por meio do qual foi lançada a multa agravada no percentual de 150%, por entender a autoridade fiscal ter a contribuinte praticado as condutas previstas no § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91, uma vez que houve falsidade nas informações prestadas nas competências fiscalizadas (13/2011 a 10/2015).

Conforme relatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento alegando, em suma, que:

9.2 - a multa isolada, objeto desse lançamento, aplicada com base no §10, do art. 89, da Lei 8.212/1991 só é cabível se houver dois elementos essenciais: a compensação indevida e se comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, acrescentando que essa necessidade é reconhecida no próprio Auto de Infração, e trazendo os trechos em que a Autoridade Tributária os caracteriza. Em contraponto, alega que nenhum dos requisitos está configurado.

9.3. No caso do primeiro elemento, assevera que no caso em apreço as compensações não são indevidas, mas insuficientes, conforme descrito no próprio Relatório Fiscal. Alega que a Autoridade Tributária apurou apenas a insuficiência de saldo, e, portanto, a impugnante não pode ser impedida de realizar compensações sob o receio de que o órgão fiscal entenda insuficientes os montantes atribuídos como crédito a compensar.

9.4. Contesta a afirmação de que os créditos relativos a parte das compensações estariam prescritos, pois a questão da prescrição ainda pende de discussão, e, logo, não pode ser tachada de indevida sem que se tenha o trânsito dessa decisão. Assim, não se pode caracterizar a compensação como indevida, devendo ser extinta a multa imputada.

9.5. Argumenta que “o ato de declarar indevida a compensação pune o contribuinte apenas por requerer administrativamente o cumprimento de um direito ou a expectativa dele, indiferentemente de ter o contribuinte cometido qualquer ato ilícito que lese o erário, sendo imediatamente culpado por exercer seu direito de petição à Administração Pública”, sendo tal medida uma afronta à garantia constitucional do direito de petição, da ampla defesa e do contraditório, da vedação ao confisco e da razoabilidade.

9.6. Em relação ao segundo elemento do §10 do artigo 89, assevera que não houve a comprovação da falsidade de declaração, não havendo demonstração desta falsidade. Assevera que um erro material de digitação não é suficiente para definir a declaração como falsa, e que a falsidade não pode ser presumida. Afirma que a caracterização da

falsidade de declaração poderia ser aferida a partir da tipificação de falsidade de documento público (a que a GFIP se equipara para fins penais) ou de falsidade ideológica, nos termos dos artigos 297 e 299 do Código Penal. Em ambos os tipos, é necessária a presença do elemento subjetivo substancializado no dolo, consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo. Assim, para a infração em tela, é necessária a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, ou seja, a consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório, informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias objetivando esquivar-se do recolhimento da exação devida. Para tal comprovação, deve o processo administrativo estar instruído com elementos de convicção desse elemento.

9.7. *Reafirma que sem a prova inequívoca do dolo, o agente fiscal afronta a disposição do art. 112, do Código Tributário Nacional. Acosta acórdão com entendimento do CARF nesse sentido.*

9.8. *Admite que no caso em tela o Auto de Infração mencionou a consciência do sujeito passivo da insuficiência dos créditos, mas alega que não a comprovou, restando apenas a afirmativa do Auditor Fiscal, que afirma ser “o mesmo que nada”. Acrescenta que houve a aplicação da multa isolada pela mera constatação de informação incorreta em GFIP, e que “Para o agente fiscal, é a incorreção das informações inseridas na GFIP, apenas, que embasa ou fundamenta a aplicação da multa isolada; a prática de lançar informações incorretas na GFIP”. Porém essa incorreção não está apta a comprovar o dolo do sujeito passivo.*

9.9. *Conclui que o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, o que não teria sido feito no caso em análise, devendo, portanto, ser extinta a multa isolada aplicada.*

9.10. *Alternativamente à hipótese de não se reconhecer a ausência de conduta capaz de tipificar o § 10, do art. 89, da Lei 8.212/1991, alega que não restou configurada a hipótese de sonegação ou fraude, ensejadora da duplicação da multa isolada, conforme disposto no art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430/1996, visto que não houve dolo, ainda que se admitisse a existência de compensação indevida, já que o fato gerador da contribuição previdenciária, entendido como a prestação do serviço, não foi alterado. Não há nenhuma alegação, no auto de infração, que indique a imprecisão nas informações relativas aos prestadores de serviço da impugnante. Reitera que impingir conduta infracional presumidamente, afronta, flagrantemente, o princípio da presunção de inocência, devendo ser caracterizado o dolo. Diz haver ausência de provas no caso dos autos em relação à incerteza e iliquidez dos créditos, afirmando que no presente caso, a mera inserção de informações ou dados em desacordo com a legalidade, e que, eventualmente, representam a inexistência de créditos, fundamenta conduta tipificada como sonegação e fraude, o que é um absurdo jurídico. A inserção de créditos inexistentes não significa que a conduta foi realizada com intuito de sonegação ou fraude. Deve haver prova de que a conduta fraudulenta deve ter se operado conscientemente.*

9.11. *Acrescenta que há mais elementos que corroboram a não ocorrência de falsidade de declaração, além da necessidade de comprovação do dolo, a saber: as compensações consideradas como “indevidas” foram, ou, teriam sido, na realidade, “insuficientes”, como afirma o Relatório Fiscal. A insuficiência de compensações revela a ausência de qualquer elemento de vontade no sentido de falsear as compensações ou suas declarações. Além disso, há outros valores que põem compor os valores para compensação, e, assim, se elimina o dolo. Outro elemento é a prescrição, o que confirma*

que os créditos existem, porém sustenta-se que estejam prescritos. Tal fato ainda pende de discussão em outro processo administrativo, mas ainda assim confirma a ausência de dolo.

9.12. *Alega, ainda, que não foi instruída sobre a composição dos valores glosados, entendidos como indevidos, e que os anexos, demonstrativos e apurações não instruíram o processo de ciência à autuada, e que o órgão fiscal, nessa quadra, impossibilitou que a impugnante analisasse as glosas efetuadas e comparasse-as com seus créditos originais, havendo cerceamento de defesa.*

9.13. *Alternativamente ao cancelamento da multa, requer a redução do percentual aplicado, haja vista o caráter confiscatório da multa de 150%. Acosta doutrina e jurisprudência defendendo a abusividade da multa em razão da infração cometida. Requer a redução a um patamar razoável e proporcional, diante da não comprovação da fraude que agrave a multa.*

9.14. *Requer a suspensão do presente processo até a conclusão do julgamento do processo 15578-720174/2016-09, em razão da vinculação de ambos.*

9.15. *Finalmente, requer seja extinta a multa isolada, a qualificadora da referida multa, ou ainda, reduzida substancialmente a multa isolada ou suspenso o presente processo até o trânsito em julgado do processo a este vinculado.*

A DRJ/RJO, por unanimidade votos, julgou a impugnação improcedente, em decisão que restou assim ementada:

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

Na hipótese de compensação indevida e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

A alegação de que a multa não atende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, à qual o julgador administrativo é vinculado.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 24/8/2017 (fls. 613), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 22/9/2017 (fls. 617 e seguintes), por meio do qual repisa as mesmas teses de defesa apresentadas quando da impugnação, requerendo a extinção da multa isolada, ou quando não a sua não qualificação, e a suspensão do presente processo até o trânsito em julgado do Processo Administrativo nº 15578-720174/2016-09, no qual se discute a compensação indevida.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Inicialmente registro que em consulta ao sítio do CARF pode-se verificar que o Processo n.º 15.578.720174/2016-09 já teve julgamento definitivo no âmbito administrativo, cujo resultado foi por negar provimento ao recurso, de forma que o presente processo encontra-se apto para julgamento, portanto rejeitado o pedido de sobrestamento.

Conforme relatado, a contribuinte sofreu autuação por meio da qual foi glosada a compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) como forma de extinção dos créditos tributários apurados nas competências 13/2011 a 10/2015 (47 meses), uma vez que os pretensos créditos informados ou já haviam sido utilizados para compensar débitos nas próprias competências originárias em que apurados, ou estavam prescritos, de forma que considerou a fiscalização tributária indevida a compensação declarada em GFIP, além de haver falsidade na declaração apresentada, conduta que impõe a duplicação do percentual da multa aplicada, nos termos do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, que assim disciplina:

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

...

No recurso a recorrente se defende apresentando as mesmas teses de defesa já enfrentadas pela decisão recorrida, que manteve o lançamento; alega, em suma, que para a configuração da prática ensejadora da multa isolada é necessária a existência concomitante ou simultânea dos dois elementos ou requisitos, quais sejam: **compensação indevida e comprovada falsidade da declaração apresentada.**

No que se refere ao primeiro elemento (compensação indevida), alega que a compensação por ela declarada deve ser considerada como insuficiente, e não como indevida, eis que o próprio lançamento fiscal retrata o caso assim, fazendo menção expressa à insuficiência de valores.

Sem razão a recorrente. Conforme relatório fiscal (fls. 540/541):

Na primeira condicionante, (compensação indevida), a glosa efetuada na competência da compensação se deu por falta de saldo de retenção da contribuição previdenciária prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, no percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, bem como pela falta de créditos em razão de pagamentos ou recolhimentos indevidos ou a maior que o devido, na competência indicada por meio do sistema Audcomp.

Há de deixar registrado que o contribuinte informou de forma reiterada a compensação, sem ter saldo de retenção, uma vez que estas foram totalmente utilizadas nas competências de origem, ...

Nota-se que, em qualquer caso, a contribuinte declarou a extinção de débitos com créditos inexistentes, o que ela não pode negar. Nem se deve cogitar no presente caso se os créditos declarados gozam de certeza ou liquidez, requisitos exigidos pelo art. 170 do CTN para

que possa ser autorizada a compensação, pois o caso trata de créditos inexistentes. Ora, se diante de tais fatos a compensação não for considerada indevida, quando o será? Se o crédito é inexistente, não há dúvidas que se trata de hipótese de compensação indevida e não de compensação insuficiente. Frise-se que conforme prescreve a lei, a base de cálculo da multa aplicada é o valor total do débito indevidamente compensado. Frise-se ainda que o Processo n.º 15.578.720174/2016-09 foi definitivamente julgado na esfera administrativa e lhe negado provimento, de forma que não há dúvidas que a compensação foi considerada indevida e portanto correta a multa aplicada.

Ainda conforme determina o § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, diante de compensação indevida, caso se comprove falsidade da declaração apresentada, o contribuinte sujeita-se à multa de 75% aplicada em dobro sobre o valor indevidamente compensado. Quanto a esse segundo elemento (falsidade da declaração apresentada), a contribuinte alega que o processo administrativo deve ser instruído com os elementos de convicção que conduziram o agente fiscal a inferir o dolo da conduta infracional, devendo restar evidenciado, de maneira inequívoca, o comportamento arditoso e intencional do sujeito passivo, o que o lançamento fiscal, em momento nenhum evidenciou, limitando-se, o tempo todo, apenas, a chamar a compensação de indevida; prossegue alegando que o agente fiscal teria de provar que a conduta foi realizada com o intuito de fraudar, o que não teria ocorrido no caso, pois o fiscal apenas afirma que "... a inserção de informações na GFIP, cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampara o direito de compensação de créditos junto ao Fisco (inserção de dados relativos a créditos inexistentes, não dotados de liquidez e certeza), ... tipifica a conduta de fraude do contribuinte,...".

Mais uma vez transcrevo trecho do relatório fiscal:

Desta forma, quanto a segunda condicionante, falsidade na declaração, o contribuinte ao realizar as compensações, incluindo valor a ser compensado, sabendo da inexistência destes créditos, agiu com intuito de suprimir ou reduzir, deliberadamente, as contribuições sociais previdenciárias, o que configura a conduta ilegal de falsidade nas declarações, elemento necessário e indispensável para a cobrança da multa isolada, conforme teor do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991, acima transcrito.

Neste aspecto, cumpre mencionar que a inserção de informações na GFIP, cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampara o direito de compensação de créditos junto ao Fisco (inserção de dados relativos a créditos inexistentes, não dotados de liquidez e certeza), configura a hipótese de falsidade da declaração e tipifica a conduta de fraude do contribuinte, que deliberadamente inseriu a informação com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos, conforme se extrai do texto legal abaixo:

Nesse aspecto, assim se pronunciou a DRJ:

8. *A segunda condicionante para a aplicação da multa isolada refere-se a falsidade da declaração, como medida que visa iludir o fisco sobre a ocorrência do fato gerador. No caso em apreço, houve a inclusão de créditos sabidamente inexistentes como valores a serem compensados, havendo, portanto, o intuito de suprimir ou reduzir deliberadamente as contribuições previdenciárias e configurando o tipo previsto o § 10 do artigo 89 da Lei 8212/91, e a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, inciso I e §1º da Lei 9.430/96.*

...

13.15. *O que deve ser verificado, portanto, para a caracterização de uma declaração falsa, que enseje uma penalização pela compensação de um crédito inexistente, é a*

prática, por parte do contribuinte, de diversas condutas que acabaram por cabalmente demonstrar que a compensação é indevida, visto que baseada em crédito inexistente, em razão de não ser suportado por fatos. No caso dos autos, constata-se a prática da irregularidade em razão da repetição ao longo de praticamente quatro anos do procedimento de abatimento dos valores devidos à Previdência Social com a inserção de compensações de créditos já anteriormente utilizados para esse fim (duplicidade de compensação), bem como da efetivação de compensação com supostos créditos já prescritos. Ou seja: não há, no caso em tela, o próprio fato que enseja a compensação (recolhimento ou pagamento indevido ou a maior), já que os valores a que se refere o contribuinte como fundamentos para a realização da compensação inexistem, em razão de já terem sido utilizados previamente ou sido extintos por estarem prescritos.

13.16. *Dessa maneira, em que pese a Defendente insistentemente afirmar que não houve a caracterização do dolo na conduta, é de se notar, em primeiro lugar, que em momento algum a defesa afirma que as compensações sejam devidas, e que os créditos de fato existiam, devendo-se particularmente apontar que nenhum valor ou nenhum dado relativo às compensações efetivadas e aos créditos utilizados foram contestados. Em relação à discussão acerca do seu direito à compensar-se, limita-se a remeter aos autos do processo 15578.720174/2016-09, afirmando ser necessário aguardar a decisão a ser nele proferida.*

....

13.18. *Uma análise dos anexos dos autos confirma que, ao longo de todo o período referente a esse lançamento a Impugnante indica como sendo fundamento da compensação valores originários de Retenção de 11%, os quais já haviam sido aproveitados para pagamento das contribuições devidas à época da própria retenção. Em consulta às GFIP onde foram declaradas as compensações glosadas, constatamos que o campo “compensação” foi preenchido reiteradamente, ao longo de todo o período, com valores que, em regra, praticamente nulificavam a contribuição previdenciária devida. Esse procedimento foi repetido ao longo de 47 competências, e, ao ser intimada a justificar a origem dos valores informados no documento declaratório, a Defendente não demonstrou que havia lastro fático para as compensações efetivadas. Esses fatos nos levam à plena convicção de que não houve, no caso em tela, mero erro de fato, “mera insuficiência de valores”, ou erro de preenchimento, mas, sim, configurou-se a conduta consciente da empresa, que compensou, a título de retenção, em GFIP, créditos já utilizados anteriormente.*

A verdade fática é que a contribuinte declarou reiteradamente (por 47 competências) créditos que sabidamente não possuía para fins de extinguir a obrigação tributária apurada por meio da GFIP, uma vez que tais créditos *i*) ou já haviam sido utilizados anteriormente para compensação de débitos apurados na própria competência da GFIP de origem, ou seja, a própria contribuinte já os havia declarado em declarações passadas com o mesmo fim de compensação; ou *ii*) estavam prescritos, fato também que não pode ser alegado como desconhecido, uma vez que não é dado a qualquer pessoa, ainda mais àquelas que se propõem ao risco empresarial, a alegação de desconhecimento das leis.

Assim, além de indevida, também restou configurada a falsidade na declaração apresentada: a contribuinte tentou aproveitar-se de créditos sobre os quais não paira qualquer dúvida razoável sobre a sua inexistência, eis que ele mesmo ou já os havia informado em declarações anteriores para o mesmo fim (compensação), ou não era mais possível aproveitá-los devido ao decurso do prazo quinquenal para seu aproveitamento; dessa forma, a contribuinte

tentou eximir-se do pagamento do tributo por meio de inserção de informações falsas em GFIP, declarando os créditos tributários devidos como extintos.

As condutas adotadas não deixam dúvidas que não se trata de mero equívoco, como alega a contribuinte ao se referir a ‘erro material de digitação na GFIP’, nem mesmo em relação à utilização de créditos prescritos, sobre os quais a contribuinte nem mesmo alega que teria havido equívoco em sua utilização, de forma que a contribuinte declarou sabidamente fato falso, o que comprova sua a conduta dolosa.

E ainda que assim não fosse, há farta jurisprudência no âmbito deste Conselho no sentido de que, uma vez comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada. Nesse sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 2301-002.736 pelo Conselheiro Mauro José da Silva:

O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – lex specialis, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

...

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade (ex.: incluir na carteira de habilitação que o motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a

compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo.

...

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

A decisão a quo afirmou que a compensação indevida não pode induzir inexoravelmente à falsidade. De fato, não pode e não o faz. Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade. Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parece-nos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

Nesse mesmo sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 9202-005.308, da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9.430....

...

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

...

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”...

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

A contribuinte alega ainda que, ainda que se admitisse a existência de compensação indevida, não se teria o impedimento, retardo, exclusão ou modificação do fato gerador do tributo, pois o fato gerador da contribuição previdenciária, entendido como a prestação do serviço, não foi alterado; que não há nenhuma alegação, no auto de lançamento, que indique a imprecisão nas informações relativas aos prestadores de serviço da recorrente; que eventual imprecisão seria encontrada nas compensações, restando o fato gerador a salvo de mácula.

Entretanto, nos termos do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, já transcrito acima, o que enseja a aplicação da multa é a constatação de compensação indevida, e o que enseja a duplicação do percentual da multa aplicada é a comprovação de falsidade nas informações de créditos declaradas, independente de a contribuinte ter declarado os fatos geradores dos tributos que seriam extintos pelos créditos, caso esses existissem; o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, é utilizado apenas para determinar o percentual da multa a ser aplicado, independente da configuração de outras condutas, devendo ser afastados quaisquer questionamentos no sentido de que a compensação indevida não representaria os ilícitos previstos naquela lei (sonegação ou fraude), à vista da declaração correta dos fatos geradores do tributo.

Por fim, quanto à alegação de cerceamento de defesa por falta de acesso aos demonstrativos de cálculo, reproduzo e adoto as razões de decidir do acórdão de primeira instância:

13.20. Nesse particular, cabe também ressaltar que é improcedente a alegação de cerceamento de defesa por falta de acesso aos demonstrativos de cálculo juntados pela Fiscalização, eis que a Defendente foi regularmente intimada do lançamento, possuindo acesso integral aos autos através de certificado eletrônico, o que se comprova pelo fato de que até mesmo a Impugnação foi juntada por ela diretamente ao processo eletrônico.

2 – Da redução da multa

A contribuinte requer seja extinta a multa isolada, a qualificadora da referida multa, ou ainda, a redução substancial da mesma sob alegações de a mesma afrontar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, não configurar a conduta descrita no § 10, do art. 89, da Lei 8.212/1991, ou ainda não ocorrência (e/ou não comprovação) da sonegação ou fraude que a agrave ou qualifique.

Diante das conclusões trazidas no capítulo anterior, a multa agravada não deverá ser afastada, eis que configuradas as condutas previstas no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, ensejadora de seu lançamento e qualificação.

Quanto à ofensa a princípios constitucionais, estes devem ser observados pelo legislador no momento da elaboração da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional, pois desenvolve atividade vinculada e obrigatória. No caso, a multa foi aplicada em conformidade com a legislação de regência, que permanece em vigor e não foi declarada inconstitucional, logo não há que se falar em ofensa a princípios constitucionais em sua aplicação, pois fazê-lo seria declarar a sua inconstitucionalidade; conforme verbete sumular editado por este Conselho:

Súmula CARF n.º 2:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva