



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10166.730381/2012-68
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.587 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 22 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA DEPARTAMENTO REGIONAL DO DISTRITO FEDERAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 30/11/2011

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade, caracterizada pela inclusão, na declaração, de créditos que o Contribuinte sabe serem inexistentes, de fato ou de direito, seja pela compensação de valores em relação aos quais não possuía decisão judicial favorável, seja pela compensação antes do trânsito em julgado das ações judiciais.

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 João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. Declarou-se impedida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Participou do julgamento, como suplente convocado, o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Suplente Convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.587 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10166.730381/2012-68

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 2401-003.504, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: Penalidades/Multa Isolada Compensação indevida - falsidade de declaração em GFIP (art. 89, § 10, da Lei 8212/91). Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

[...]

MULTA ISOLADA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE FRAUDE NO PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a multa isolada de 150% nos casos em que o fisco fundamenta a sua imposição apenas na incorreta declaração da GFIP, mormente quando o sujeito passivo detinha decisão judicial que autorizava a compensação após o seu trânsito em julgado.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a multa isolada. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que mantinha integralmente a multa e o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, que somente excluía com relação às parcelas contempladas na decisão judicial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Igor Araújo Soares.

O contribuinte foi autuado, Autos de Infração DEBCAD n.º 51.012.153-5 e DEBCAD n.º 51.012.155-1, por glosas de compensações indevidas. O Auto de Infração DEBCAD n.º 51.012.155-1 refere-se à multa isolada de 150%, cobrada com base no art. 89, § 10, da Lei 8212/91.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas 2403-001.294 e 2302-003.153, na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se à aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado; e a volitiva e consciente declaração em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos sabidamente inexistentes implica caracterização de falsidade de declaração, circunstância que enseja a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91;
- quando iniciadas as compensações, tinha o contribuinte ciência (13/08/2009) de que seu pleito havia sido indeferido liminarmente pela justiça;
- o art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91 não exige a presença de elemento subjetivo para a configuração da falsidade. Basta que o crédito a ser compensado se revele inexistente, como ocorreu no caso;
- o art. 136 do CTN estabelece que, “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”;
- apenas em 08/06/2010 foi proferida decisão judicial favorável ao contribuinte interessado, mas apenas em parte, e condicionando a realização da compensação à observância do disposto no artigo 170-A do CTN. Tal condição foi colocada de forma expressa no citado *decisum*.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões e interpôs recurso especial.

Foi negado seguimento ao recurso especial do contribuinte em decisão confirmada em sede de despacho em Requerimento contra Reexame de Admissibilidade (efls. 599/601).

Em contrarrazões, o sujeito passivo pediu o desprovemento do apelo nobre da Fazenda Nacional.

Despacho de Impedimento à efl. 636.

Em sessão realizada em 28 de março de 2019, foi acolhida a preliminar de conversão do julgamento do recurso em diligência à DIPRO/COJUL, arguida pela conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, para envio do processo à Unidade de Origem, para que informasse se o Debcad n.º 51.012.155-1 foi objeto de parcelamento.

O contribuinte informou não ter feito o parcelamento da Multa Isolada, o que foi confirmado pela Unidade de Origem através do Despacho de efl. 674.

Em face da dispensa, a pedido, do mandato da Conselheira Ana Paula Fernandes, os autos foram sorteados a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Multa isolada por compensação falsa em GFIP

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. No entender da Fazenda Nacional, é desnecessária a comprovação de dolo do sujeito passivo e a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente. Em acréscimo, a recorrente ainda afirma que foi demonstrada a existência de declaração falsa, vez que, quando iniciadas as compensações, tinha o contribuinte ciência (13/08/2009) de que seu pleito havia sido indeferido liminarmente pela justiça.

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 n.º 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".

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.

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

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 108 e 111.

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 passivo. Isso porque, na hipótese de falsidade, é aplicável a multa de ofício de 150%, nos termos do § 2º do art. 18 da Lei 10833/03⁴.

Quer dizer, em ambas as hipóteses retro mencionadas (lançamento de ofício e glosa de compensações), relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a multa dobrada somente pode ser cominada quando existente atitude dolosa do contribuinte (sonegação, fraude, conluio ou falsificação), sendo incabível sua aplicação na circunstância isolada de mera compensação indevida. E a má-fé não se presume, vez que *"inexiste no Direito qualquer princípio que erija a má-fé em regra ou critério de interpretação. Pelo contrário, notadamente em matéria de penalizações, tenham o caráter que tiverem, é vedada presunção de tão desabusado teor"*⁵.

Historicamente falando, a aplicação da multa isolada de 150% foi inicialmente instituída pela Medida Provisória – MP 449/08, que incluiu os §§ 9º e 10 ao art. 89 da Lei 8212/91. Posteriormente, tal Medida foi convertida na Lei 11941/09, ainda vigente e sem alteração de conteúdo neste ponto. Na exposição de motivos da MP, vê-se que a alteração teve a finalidade de uniformizar o tratamento dado aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁶. Quer dizer, não há sentido em interpretar-se o § 10 do art. 89 de

³ GRECO, Marco Aurélio. Tributação do ilícito : estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET / coordenadores Pedro Augustin Adamy, Arthur M. Ferreira Neto ; André Folloni ... [et al.]. - São Paulo : Malheiros, 2018, p. 75.

⁴ Conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, que culminou com a atual redação do § 17 do art. 74 da Lei 9430/96, “a ressalva contida no §17 de que essa multa não se aplica no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo é porque para esta hipótese existe previsão específica de aplicação de multa isolada nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2013”.

⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário. Revista de Direito Tributário. 718. RT. P. 66.

⁶ 17.11. Art. 89:

a) o caput foi alterado para determinar que as regras de compensação serão nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, à semelhança dos demais tributos internos;

forma dissociada das demais regras relativas aos outros tributos federais, que, como demonstrado, não dispensam a existência de dolo para a aplicação de multa dobrada.

Art. 89. [...]

§ 9º. Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Mas não é só. A interpretação conjunta dos §§ 9º e 10 evidenciam, sem qualquer sombra de dúvidas, que não é a simples compensação indevida que permite a aplicação da multa isolada, pois essa hipótese é regulada pelo § 9º, segundo o qual os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos de juros e multa moratórios. O § 10, por sua vez, requer um elemento a mais, a ser comprovado pelo Auditor-Fiscal, mais precisamente a falsidade da declaração. Isto é, o § 10 trata de hipótese diversa, na qual a falsidade (o evidente intuito de falsificar, de prestar declaração mentirosa, dolosa *etc.*) deve estar devidamente comprovada e ser obviamente resultante de dolo. E, lembre-se, se a lei não tem palavras inúteis⁷, quanto mais orações inteiras, de tal maneira que se fosse possível a aplicação da multa isolada sem o elemento subjetivo dolo, o § 10 seria totalmente desnecessário e bastaria que o legislador determinasse a aplicação da multa de 150% no próprio § 9º, inclusive sem usar a expressão “*quando se comprove falsidade*”.

Como se demonstrou, portanto, todas as técnicas de interpretação da norma demonstram que o dolo é primordial para a aplicação da multa, de tal forma que a Fazenda Nacional equivocou-se neste particular.

No presente caso, veja-se que a Auditora 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. Isso

b) o § 4º foi alterado para deixar consignado que sobre o valor a ser restituído ou compensado incidem os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, mesmo tratamento conferido aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e mesmo critério utilizado na sua cobrança;

c) o § 9º foi incluído para dispor que os valores compensados indevidamente serão exigidos com multa de mora, em consonância com o tratamento dado aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, interpretado sistematicamente com a redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm, acesso em 8 de janeiro de 2020)

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

fragiliza a própria tese recursal, pois a acusação contra o contribuinte também está baseada na existência de conduta dolosa, de modo que nem mesmo a fiscalização parece ter dispensado a necessidade do elemento dolo. Veja-se:

A auditoria formalizou Representação Fiscal para Fins Penais que será encaminhada à autoridade competente, por ter verificado que o contribuinte praticou atos que, EM TESE, caracterizam crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I e II da Lei 8.137/90.

Quanto à existência do dolo em si, no tópico atinente à multa isolada (item 9 do RELATÓRIO FISCAL), 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. A autoridade igualmente frisou que a própria sentença, que teria concedido parcialmente a segurança, teria sido expressa no tocante à necessidade de trânsito em julgado. Veja-se:

9.4. No presente caso, o sujeito passivo apresentou declarações (GFIP relativas às competências 08/2009 a 11/2011) com informação de valores a compensar. Tais valores correspondiam às contribuições previdenciárias por ele recolhidas anteriormente, mas que estão sendo contestadas em ação judicial por ele proposta, sem que ainda houvesse qualquer decisão judicial transitada em julgado que lhe fosse favorável.

9.5. Ademais, consta, na própria sentença e na Certidão de Objeto e Pé apresentadas pela empresa (anexo III), que o MM. Juiz Federal Substituto da 9ª Vara/SJDF, ao julgar o Mandado de Segurança impetrado pela empresa, assim decidiu “... *Em face do exposto, CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA, para afastar a cobrança da contribuição previdenciária... assegurando o direito à compensação tributária nos moldes do art. 170-A do CTN e dos artigos 44 a 48 da IN RFB nº 900/2008...*” (grifo nosso)

Em conclusão, a Auditora Fiscal afirmou que o contribuinte teria apresentado declaração falsa, mesmo ciente de que não possuiria decisão judicial transitada em julgado. Veja-se:

9.6. Assim, o contribuinte apresentou declaração de valores a compensar, mesmo ciente de não possuir qualquer decisão judicial transitada em julgado reconhecendo tais recolhimentos como indevidos, o que comprova o seu intuito doloso e, por conseqüência, a falsidade das declarações apresentadas.

Pois bem. Entendo que tais fatos são aptos apenas às glosas das compensações e ao lançamento do Auto de Infração DEBCAD nº 51.012.153-5, 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, mormente porque, segundo a decisão recorrida, “*se trata[m] de verbas cuja incidência da contribuição previdenciária é amplamente discutida e debatida nas esferas administrativa e judicial, existindo, precedentes favoráveis ao pleito da recorrente junto ao Poder Judiciário, sobretudo neste próprio Conselho de Contribuintes*”.

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 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, deve ser desprovido o recurso da Fazenda Nacional.

Sobre a alegação de que a multa seria confiscatória, formulada em sede de contrarrazões, vale lembrar que a cláusula de não confisco está prevista na Constituição Federal e, para se concluir pela existência de sanção confiscatória, seria necessário declarar a inconstitucionalidade da Lei 8212/91 e da Lei 9430/96. Como sabido, todavia, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se, nesse sentido, a Súmula CARF 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

01 - Após análise dos autos, e não obstante a qualidade dos argumentos e logicidade jurídica do voto apresentado, peço vênias para divergir do Eminentíssimo Relator – a quem rendo as minhas homenagens. Explico.

02 - Acerca do tema da multa isolada, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, de que a informação em GFIP de compensações realizadas, sem que o contribuinte esteja exercendo o direito líquido e certo, para tanto, leva a uma falsa declaração, capaz de ensejar a aplicação da multa prevista no §10 do art. 89 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

03 - Dessa forma, entendo que compete ao sujeito passivo, demonstrar de forma clara e objetiva o seu direito creditório, fato que não ocorreu, ocorrendo o lançamento da glosa, bem como a aplicação da multa isolada.

04 - Pelos fatos descritos no relatório fiscal e planilhas indicados às e-fls. 18/23 temos que houve a indevida compensação em contrariedade aos termos da própria decisão judicial a que a recorrida possuía na época, determinando que a compensação fosse efetuada

apenas após o trânsito em julgado de acordo com os termos do art. 170-A do CTN, segue, com grifos e negritos desse redator designado:

“AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.012.153-5

8. GLOSA DE COMPENSAÇÕES INDEVIDAS

8.1. Da análise das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, disponíveis nos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil, a fiscalização identificou que a empresa declarou compensações de contribuições previdenciárias, de acordo com a tabela constante do anexo IV.

8.2. Foi realizada consulta processual no sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, conforme cópia contida no anexo VI deste Relatório Fiscal.

8.3. Pelo exame da documentação apresentada, verifica-se que não houve decisão transitada em julgado no processo 2009.34.00.024063-0.

8.4. Nos termos do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

8.5. No presente caso, o sujeito passivo procedeu à compensação de débitos previdenciários com valores anteriormente por ele recolhidos a título de contribuições previdenciárias, as quais eram contestadas em ação judicial por ele proposta (Processo nº 2009.34.00.024063-0) sem que houvesse decisão judicial transitada que lhe fosse favorável.

8.6. Como o sujeito passivo não possui crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a compensação por ele efetuada é indevida, não restando outra alternativa à fiscalização a não ser efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, acrescidos de juros e multa de mora, nos termos do § 9º do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/09

(...) omissis

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.012.155-1

9. MULTA ISOLADA

(...) omissis

9.3. Já a multa prevista no parágrafo 10 deverá ser aplicada isoladamente no percentual de 150%, calculada sobre o valor indevidamente compensado, quando for comprovada falsidade na declaração, ou seja, quando a empresa declarar em GFIP valores compensados com créditos inexistentes.

Esta multa é aplicável apenas em relação a GFIP entregue a partir de 04/12/2008, independentemente da competência a que se referir, uma vez que o fato gerador da infração ocorre na data da entrega da GFIP.

*9.4. No presente caso, o sujeito passivo apresentou declarações (GFIP relativas às competências 08/2009 a 11/2011) com informação de valores a compensar. Tais valores correspondiam às contribuições previdenciárias por ele recolhidas anteriormente, **mas que estão sendo contestadas em ação judicial por ele proposta, sem que ainda houvesse qualquer decisão judicial transitada em julgado que lhe fosse favorável.***

*9.5. Ademais, consta, **na própria sentença** e na Certidão de Objeto e Pé apresentadas pela empresa (anexo III), que o MM. Juiz Federal Substituto da 9ª*

Vara/SJDF, ao julgar o Mandado de Segurança impetrado pela empresa, assim decidiu “... Em face do exposto, **CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA**, para afastar a cobrança da contribuição previdenciária... **assegurando o direito à compensação tributária nos moldes do art. 170-A do CTN e dos artigos 44 a 48 da IN RFB nº 900/2008...**” (grifo nosso)

9.6. Assim, o contribuinte **apresentou declaração de valores a compensar, mesmo ciente de não possuir qualquer decisão judicial transitada em julgado reconhecendo tais recolhimentos como indevidos, o que comprova o seu intuito doloso e, por conseqüência, a falsidade das declarações apresentadas.**

9.7. Desse modo, comprovado que a GFIP entregue pela empresa veiculou uma informação sabidamente falsa e que a Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei 11.941/2009, comina pena de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor indevidamente compensado, independentemente da exigência do próprio tributo, foi lançada a multa isolada na competência dos meses em que ocorreram as infrações, ou seja, os meses em que ocorreram as falsas declarações.”

05- Quanto a questão da falsidade e do dolo, transcrevo parte do voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no Ac. 2401-003.535 j. em 14/05/2014 que tratou com muita propriedade a questão, sem grifos do original:

“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.’

Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que **utilizou-se do art. 44 da Lei n.º 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.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.”

06 – Portanto, o legislador determina a aplicação de multa isolada de 150% quando se trata de falsidade de declaração, no caso na GFIP, sem necessidade de se perquirir a respeito de dolo do contribuinte ou qualquer outro tipo de fraude ou má-fé.

07 – Conclui-se, portanto que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, como no presente caso. Ainda sobre esse tema o Ac. 2201-003.369 do ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira j. em 18/01/2017 no qual adoto como razões de decidir os seguintes apontamentos *verbis*:

“(…) omissis

O que me causa espécie é que a motivação da discordância é a mesma. O legislador já valorou a conduta ensejadora da multa isolada. Mera declaração falsa, assim entendida aquela que é diversa da realidade, forçosamente nos termos da lei, motiva a aplicação da penalidade.

Assim o é porque assim determinou o legislador. Sem maiores delongas.

Como consta do voto condutor da decisão de piso, falso é aquilo que é diverso da realidade. Aqui mister uma consideração.

Não é a mera inserção de dado diverso da realidade que enseja a penalidade. Há que se comprovar a inserção do dado falso relativo à compensação indevida.

Esse é o ponto determinante da questão, a separação entre o cabimento ou não da multa qualificada. Falso é o dado inserido, conhecido pelo contribuinte, determinante para que a compensação seja considerada como indevida.

Todos reconhecemos a complexidade da legislação tributária aplicável hodiernamente. Em razão de tal enredamento, muitas vezes obscuro e confuso, a adoção de determinada postura tributária pelo sujeito passivo pode causar, no ver da administração tributária, motivo para lançamento de ofício, ou como se analisa no caso em apreço, glosa de compensação.

Nessas condições entendo inaplicável a multa isolada prevista no artigo 89, §10 da Lei de Custeio. Diversa é a situação em apreço.

Segundo o Relatório Fiscal, (fls 50):

‘Conforme já relatado anteriormente, o sujeito passivo ajuizou, em M""^ * duas ações judiciais (processos n° 44176420104013400 e 44184920104013400), postulando, dentre outros pedidos, a não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de: aviso prévio indenizado; quinze primeiros dias de afastamento de seus empregados por motivo de auxílio doença e acidente; férias; adicional constitucional de férias (adicional 1/3); e salário-maternidade.*

Ocorre que a partir de 13/05/2010 o sujeito passivo mesmo sem autorização judicial efetuou compensações de expressivos valores nas GFIPs de competências 11/2009 a 04/2011. Ainda mais grave, foi a

conduta da fiscalizada em continuar efetuando compensações, malgrado já ter pleno conhecimento das decisões judiciais que vedavam a compensação antes do trânsito em julgado ou até mesmo cuja pretensão foi totalmente denegada, senão vejamos.

Em relação ao processo n.º 44176420104013400, foi concedida a tutela antecipada pretendida em 01/03/2010, determinando a não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado. **No entanto, a referida decisão não autorizou a correspondente compensação, determinação esta que não foi cumprida pela fiscalizada.**

No que se refere ao processo n.º 44184920104013400, a decisão monocrática, datada de 27/01/2011, indeferiu integralmente a pretensão do contribuinte, incluindo nessa toada, a de efetuar a compensação. Em relação à referida controvérsia judicial, o sujeito passivo incorreu em duas condutas irregulares: **efetuou compensações antes da sentença em comento; ainda tendo conhecimento da total improcedência do pedido e da decisão denegatória do referido direito exarada pelo juízo competente, permaneceu efetuando compensações dos dias 04/02/2011, 16/03/2011, 14/04/2011, 05/05/2011 e 26/08/2011.**

Ainda em relação ao processo citado no parágrafo anterior, cabe ressaltar que acórdão do TRF1 que julgou à apelação interposta pela fiscalizada, datado de 28/10/2011, reformou parcialmente a decisão do juízo a quo, determinando a não incidência da contribuição previdenciária somente sobre os valores pagos a título auxílio doença ou acidente e sobre o terço constitucional de férias. **Impende destacar que o tribunal não autorizou a compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial.**

Tais fatos demonstram de forma inconteste que as declarações apresentadas pelo sujeito passivo não representam a verdade dos fatos, pois este tinha pleno conhecimento da inexistência dos pretensos créditos compensados. Destarte, ficou caracterizada, com clareza solar, a ação dolosa do contribuinte em lesar os cofres públicos.

Deste modo, restou comprovada a materialização da hipótese prevista artigo 89, § 10, da Lei n.º 8.212/91, ficando a empresa fiscalizada sujeita à multa isolada de 150 % (cento e cinquenta por cento) sobre o total do débito indevidamente compensado prevista neste mesmo dispositivo legal, in verbis: '(destaques originais)

Patente a conduta do contribuinte. Sabedor da vedação da compensação antes do trânsito em julgado da decisão, insere os valores de crédito assegurados por decisão judicial sujeita à alteração, como valores passíveis de compensação. Há inserção de informação diversa da que deveria ter sido escrita, informação falsa portanto.

Não se pode admitir que a Recorrente desconheça além da lei, a sentença judicial que obteve. Ao recorrer ao Poder Judiciário para ter reconhecido seu direito de crédito, o sujeito passivo, necessariamente,

teve que contratar um profissional com conhecimento mínimo do tema para ingressar com a ação.

Não é crível que tal profissional, exitoso em sua demanda, não tenha informado o resultado obtido e principalmente a extensão deste. Mesmo não o fazendo, o que se analisa somente por hipótese, não é crível, aos olhos deste julgador, que o Contribuinte não conheça a lei e nem a sentença judicial que o favoreceu.

Como dito, não é qualquer informação diversa que - no meu entendimento - cause a qualificadora prevista na norma. Dúvidas interpretativas reais, possibilidades de duplo entendimento, ou mesmo, casuísmos raros, podem ensejar uma informação errônea na declaração, porém, sem atrair a pena.

A imposição de penalidades cabe, segundo expressa disposição do artigo 142 do CTN à autoridade lançadora. Tal poder enseja o dever dessa mesma autoridade em comprovar tal imposição de pena, ou seja, para que a penalidade aplicada subsista, é ônus da Administração Tributária comprovar que houve a prática reprovada legalmente e motivadora da sanção legal.

Tal entendimento encontra apoio na legislação tributária. Recordemos as disposições do Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (destaquei)

Logo, em que pese as alegações da decisão de piso, a imputação da penalidade majorada decorre da comprovação da conduta prevista na lei.

Portanto, é do texto legal que se retira a prática vedada pelo ordenamento e a quantificação de sua reprovação. É no relatório fiscal que se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em favor dele, incidiu na conduta ativa ou omissiva proibida pela lei. Simples assim!

Não restam dúvidas sobre o ditame da lei. Havendo falsidade na declaração prestada pelo sujeito passivo caberá a multa que aqui se discute.

Ressaltemos: Não se discute o dolo, fraude ou simulação. Nenhuma dessas condutas constam do tipo sancionador. A única questão que se deve ponderar é: houve falsidade na declaração prestada?

Falsa declaração, segundo a ínclita Professora Maria Helena Diniz (Dicionário Jurídico Universitário, Ed. Saraiva, pag. 263), é:

*‘Falsa declaração. 1. Direito civil. Diz-se da declaração negocial que não corresponde à verdade ou à realidade dos fatos. 2. Direito Penal. a) **Crime contra a fé pública que consiste em inserir declaração***

diversa da que devia ser escrita, ou não correspondente à realidade, com intuito de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar verdade sobre fato jurídico relevante, apenado com reclusão e multa. Trata-se do crime de falsidade ideológica. (...)’(destaquei)

Tratando do tema, Alexandre Macedo Tavares (A não Homologação da Compensação e/ou o Indeferimento de Pedido de Ressarcimento e a Endêmica Multa de Ofício, Revista Dialética de Direito Tributário, Vol. 202, Ed. Dialética, pg.46) , afirma sobre a falsidade de declaração constante do texto legal:

‘Trata-se de modalidade comissiva, onde o agente (contribuinte), diretamente, insere informação falsa ou diversa do que deveria ter sido escrita’

Claro resta que, no lançamento em apreço, houve, como comprovado pelo Fisco, inserção de informação falsa - pois diversa da realidade existente no caso concreto - causadora de compensação indevida. Observa-se a incidência da norma geral e abstrata contida na Lei de Custeio. Multa isolada aplicável.”

08 – Portanto, entendo que deve ser dado provimento ao recurso especial mantendo a lisura do trabalho fiscal com a manutenção da multa isolada.

Conclusão

09 – Pelo exposto conheço do recurso especial e no mérito dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso