



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10865.722621/2012-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.635 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de julho de 2021  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE ARARAS - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/05/2010

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. JUROS E MULTA DE MORA.

Os valores compensados indevidamente serão exigidos com juros de mora e multa de mora.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada apurada no Debcad 51.021.084-8. Vencidos os conselheiros Miriam Denise Xavier (relatora e presidente), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração - AI lavrados contra o município em epígrafe:

- Debcad 51.021.083-0, cujo crédito tributário decorre de glosa de compensação indevida, no período de 09/2009 a 05/2010.
- Debcad 51.021.084-8, cujo crédito tributário decorre de multa isolada por compensação indevida.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 15/24, que:

O ente público, contribuinte, obteve sentença favorável, da Justiça Federal de Piracicaba, para compensar contribuições previdenciárias que incidiram sobre remuneração de autônomos com fundamento no artigo 3º, inciso I, da Lei 7.787/89, julgado inconstitucional com a ADIN 1.102-2 DF, DJS-1 de 17/11/1995 - Resolução n.º 14/95, do Senado Federal.

A sentença não reconheceu a exatidão dos valores, tendo ressalvado o direito do INSS, atual Receita Federal do Brasil, na conferência e impugnação, arcando o contribuinte com o ônus da incorreção.

Determinou também a sentença que os valores:

*...deverão ser corrigidos monetariamente desde a data do recolhimento até a data em que se efetivar a compensação, por força analógica da Súmula 46 do extinto TFR, conforme a variação da UFIR a partir de 1992 e, antes disso, pelos mesmos parâmetro que serviram à atualização dos créditos tributários (variação do BTN), nos termos do § 6º do art. 89 da Lei n.º 8.212/91; aplicando-se, com relação ao período de fevereiro de 1.991 até dezembro de 1.991, os critérios estipulados pelo artigo 2º, § 1º, letra "a", da Lei n.º 8.383/91 para o cálculo da UFIR de janeiro de 1.992, isto é, de fevereiro a novembro de 1.991 a variação do INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor) e em dezembro de 1.991 o IPCA (Índice de Preços ao Consumidor Ampliado), apurados pelo IBGE, já que a T.R. Não é fator de correção monetária. A partir de 01.01.96, incidirá, também, juros em taxa equivalente à SELIC, nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95.*

*Por apelação das partes o processo recebeu o n.º 2000.03.99.070101-1 no TRF 3º Região e, a seguinte EMENTA publicada em 22/07/2003, transcrito abaixo os itens "V" e "VIII":*

*V - Recentemente o Colendo Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento mais favorável ao contribuinte no sentido de que o prazo, para obter a compensação da contribuição recolhida indevidamente está sujeita ao prazo prescricional quinquenal, contado a partir do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade do art. 22, I, da L. 8.212-91 (ADIn 1.102-2 DF, DJS-1, 17-11-95), e a partir da Resolução do Senado n.º 14, de 1995, de suspensão da execução do art. 3º I, da L.7.787-89(DOU28.04.95);*

*VIII - A correção monetária dos valores compensáveis em apreço deverá ocorrer pelo IPC/IBGE no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o INPC IBGE, de fevereiro de 1991 a dezembro de 1991, a UFIR, a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995.*

O processo transitou em julgado em 28/8/06 e teve baixa definitiva em 5/9/06.

O ente público apresentou a “memória de cálculo” com atualização do débito até 5/6/09 com índices incompreendidos e incorretos. Assim, foram apresentados os cálculos efetuados pela fiscalização, com glosa do excesso de compensação efetuada e lançamento de multa isolada pelas compensações indevidas.

Cita que o contribuinte utilizou a variação da taxa Selic para o período de 01/96 a 09/2009 de 993,01%, sendo que a variação para tal período foi de 212,40%.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 148/162 e 163/197, alegando que seus cálculos estão incorretos (obtidos no site do Banco Central), mas também há falhas no cálculo da fiscalização, que não foram consideradas as guias de 04/92 a 09/92, que não houve falsidade na declaração, mas erro nos cálculos. Questiona a multa isolada e alega que, além de estar equivocada, é desproporcional e possui caráter confiscatório.

Os autos foram baixados em diligência e, conforme Informação Fiscal de fls. 389/395, foi realizado novo cálculo com inclusão dos recolhimentos reclamados.

Foi proferido o Acórdão 04-38.727 - 2ª Turma da DRJ/CGE, fls. 410/416, com a seguinte ementa e resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/05/2010

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA

A compensação efetuada sem amparo na legislação que cuida do assunto é indevida. É legítima a glosa quando indevida a compensação.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE.

Informação falsa prestada em GFIP acerca de compensação indevida de débitos previdenciários é causa para o lançamento de multa isolada prevista na legislação tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO,

Impossibilidade de análise, por parte de órgãos administrativos de julgamento, acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de dispositivos legais em vigor no ordenamento jurídico pátrio, por ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário. Ainda, por determinação do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Consta do acórdão de impugnação que foram considerados os créditos reclamados e, por isso, a impugnação foi julgada procedente em parte, alterando-se o valor da glosa e da multa isolada na competência 09/2009.

Cientificado do Acórdão em 15/5/15 (Aviso de Recebimento – AR de fl. 421), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 9/6/15, fls. 423/432, que contém, em síntese:

Alega que a atualização do crédito do município foi realizada por meio de programa do Banco Central do Brasil, no qual basta a inserção do período e valor que o próprio programa fornece o *quantum* corrigido. Este argumento não foi apreciado na decisão recorrida, violando o contraditório e devido processo legal.

Entende que como o município agiu em consonância com a prática reiterada pelas autoridades administrativas, deve haver a consequente exclusão das penalidades, juros e atualização da base de cálculo, conforme CTN, art. 100, III. Cita decisão judicial no sentido de

que se o contribuinte recolheu tributo à base de **prática adotada pelo Fisco**, eventuais diferenças devidas só podem ser exigidas sem juros de mora e atualização monetária da base de cálculo.

Quanto à multa isolada, diz que houve mera irregularidade no cálculo, não havendo a infração descrita na Lei 8.212/91, art. 89, § 10, pois tal dispositivo se aplica quando o sujeito passivo tenha apresentado declaração falsa, o que não ocorreu. A própria fiscalização afirma que o crédito ocorreu porque o contribuinte utilizou índices incorretos. Não há provas que o contribuinte tenha agido de má-fé ou de forma fraudulenta. Cita jurisprudência.

Requer sejam anulados os autos de infração, mantendo-se tão-somente, a diferença encontrada pelo agente fiscal, desacompanhada de juros, penalidades e correção monetária.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

### ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

### MÉRITO

Conforme informado no recurso, **o sujeito passivo concorda com a diferença apontada pela fiscalização, questiona apenas a incidência de juros e penalidades.**

Desta forma, irrelevante o argumento de que fez a atualização do crédito pelo *site* do Banco Central e que tal argumento não foi apreciado no acórdão recorrido, não havendo que se falar em nulidade do Acórdão de Impugnação.

Também sem razão ao citar o CTN, art. 100, III, pois ele não remete a práticas do contribuinte ou outro órgão público, mas a práticas adotadas pelo **Fisco**, o que não é o caso.

No âmbito tributário, o instituto da compensação encontra limites e formas previstas em Lei – CTN, artigo 170.

Nesse sentido, toda a sistemática dos recolhimentos das contribuições previdenciárias, da compensação e restituição de valores indevidos ou recolhidos a maior, foi disciplinada pela legislação previdenciária de forma a possibilitar à Administração Pública a fiscalização do cumprimento da obrigação pelos contribuintes e controle da arrecadação.

Por força do princípio da legalidade não é possível efetuar a compensação de maneira diversa da legislação que disciplina a matéria: Lei 8.383/91, Lei 8.212/91, Instrução Normativa RFB 900, de 30/12/08 (vigente à época das compensações realizadas e do lançamento).

A legislação sobre a compensação de contribuições previdenciárias é explicitada a seguir.

O CTN dispõe que:

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.

A Lei 8.212/91, dispõe que:

Art.89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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. (grifo nosso)

[...]

§ 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.

Por sua vez, a Instrução Normativa – IN RFB 900, de 30/12/08, vigente à época das compensações, estabelecia:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.224, de 2/12/ 2011)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

- a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;
- b) dos empregadores domésticos;
- c) dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição;
- d) instituídas a título de substituição;

e) valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra e na empreitada; e

II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos. (grifo nosso)

[...]

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes.

§ 1º Para efetuar a compensação o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.

[...]

Art. 45 . No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos. (grifo nosso)

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Art. 46 . A 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.

[...]

Como as contribuições previdenciárias estão submetidas ao lançamento por homologação e como a compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte para ressarcir-se de valores recolhidos indevidamente, ela submete-se à posterior verificação por parte da autoridade administrativa tributária, que irá determinar sua regularidade e poderá homologá-la ou não.

Assim, cabe ao contribuinte, quando intimado, comprovar por meio de documentação hábil a existência, a natureza e a extensão do direito creditório que deu origem à compensação.

No caso, como dito no início deste voto, **o recorrente concorda com as diferenças apuradas.** Vê-se, portanto, que admitiu a utilização de índices incorretos para atualizar seu crédito e que informou a maior o valor de compensação em GFIP.

Não há como atender ao pedido para não incidência de juros de mora e multa de mora sobre as diferenças apuradas, pois ao julgador administrativo não é permitido afastar dispositivo de lei.

Conforme dispõe a Lei 8.212/91, art. 89, § 9º, acima citado, são devidos os acréscimos moratórios conforme determina o art. 35 da mesma lei:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Quanto à multa isolada, o sujeito passivo, **mesmo ciente de como deveria atualizar o crédito que lhe foi conferido**, conforme decisão judicial transitada em julgado, utilizou metodologia equivocada, resultando em um crédito muito maior que o real.

Conforme relatado, o contribuinte utilizou a variação da taxa Selic para o período de 01/96 a 09/2009 de 993,01%, sendo que a variação para tal período foi de 212,40%.

Considerando somente este índice aplicado equivocadamente, o crédito a que tinha direito o recorrente seria aumentado em 4,67 vezes.

Observe-se que a variação da taxa Selic é facilmente encontrada no *site* da RFB.

Desta forma, comprova-se que o sujeito passivo declarou crédito em GFIP muito maior do que possuía, objetivando reduzir/excluir os valores devidos de contribuição previdenciária.

Ao efetuar compensação sem o devido crédito, o contribuinte acabou por prestar informação falsa em GFIP, sujeitando-se, portanto, a aplicação da multa isolada de 150%, nos termos da Lei 8.212/91, artigo 89, § 10, acima citado.

Logo, correto o procedimento fiscal que, diante da falsidade da declaração apresentada, aplicou referida multa.

#### CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

#### Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, **quanto a aplicação da multa isolada**, como passaremos a demonstrar.

O Auto de Infração n.º 51.021.084-8 trata-se da aplicação da multa isolada prevista na Lei n.º 8.212/1991, artigo 89, § 10, por ter o contribuinte apresentado GFIPs declarando a utilização de créditos cuja existência não restou comprovada, para compensar as contribuições devidas e informadas nesse documento.

Por sua vez, a contribuinte aduz que agiu de forma escorreita, observando a legislação aplicável e seguindo a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores, não havendo de falar em falsidade.

Pois bem. Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, cabe trazer à tona a motivação da autoridade fiscal para aplicação da referida multa, senão vejamos o que dispões o Relatório Fiscal, *in verbis*:

(...)

10. Os valores originais do indébito foram confirmadas pela fiscalização sendo anexado arquivo digital com cópia de guias pagas e, para conferência dos cálculo de atualização monetária e juros, até a data da compensação – parte em 08/2009 e parte final em 09/2009, anexo planilha com os índices apurados de forma independente, que fica fazendo parte integrante do presente relatório, com os resultados seguintes:

(...)

11. Assim sendo, pela incorreção dos cálculos e índices de atualização monetária do indébito é o presente lançamento para glosar o excesso das compensações efetuadas, bem como lançar a MULTA ISOLADA pelas compensações indevidas.

(...)

17. Os fatos apurados com a presente autuação e descritos nos itens de 7 a 10 anteriores, comprovam a produção de crédito previdenciário inexistente, com o intuito do benefício da compensação e geração de “falso recurso” à municipalidade, culminando com a entrega de GFIP com informações falsas, no caso, com inserção de crédito inexistente (as compensações), resultando em supressão/redução de contribuições previdenciárias devidas, delito ao qual é imposto a aplicação da Multa Isolada, prevista no § 10º, art. 89, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 11.941/2009, abaixo transcrito:

(...)

Como já dito, em face da compensação indevida (conduta acima descrita), foi imposta a multa isolada no percentual de 150% incidente sobre o valor do débito compensado, nos termos do § 10 da legislação retro mencionada, a qual, para maior clareza, transcrevo:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

**§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**

(...) (grifo nosso)

A leitura atenta do texto legal encimado indica que há a previsão de duas penalidades pecuniárias para a compensação indevida de contribuições previdenciárias: (i) a multa de mora de 20%; e (ii) a multa isolada de 150%.

Ocorre que, para a aplicação da primeira (**multa de mora**), a legislação exige apenas à apuração de **compensação efetuada de forma indevida**. Quanto à segunda (**multa isolada**), consta que **tem cabimento “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”**.

É verdade que, por força do que dispõe o artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, ou seja, independe de dolo. Todavia, quanto à multa isolada,

parece haver disposição em contrário, pois **há a condicionante de comprovação da falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo.

**Para a compensação ser considerada indevida, ou a declaração que deu origem era falsa ou se tornou falsa. Destarte, sempre haverá falsidade, de sorte que não haveria razão para o legislador condicionar a sua aplicação à comprovação da falsidade despreziosa.**

**Assim, a única maneira de justificar, do ponto de vista jurídico, a existência da condicionante “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, é invocar a intencionalidade do agente.**

Esse tema já foi analisado diversas vezes por este Tribunal, consoante restou muito bem explicitado no voto condutor do Acórdão n.º 2302-002.308, da lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei n.º 8.212/91)

II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei n.º 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei n.º 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “falsidade da declaração” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontrase assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a infligência da penalidade mais severa.

Ora, mas o que se entende por falsidade de declaração?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa falsidade de declaração?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de falsidade?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei n.º 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89 o conceito do termo “falsidade de declaração”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o codex tributário impõe a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I a analogia; II os princípios gerais de direito tributário; III os princípios gerais de direito público; IV a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de falsidade de declaração, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumprе salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Falsificação de documento público

Art. 297 Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei n.º 9.983/2000)

I na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei n.º 9.983/2000) (grifos nossos)

II na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei n.º 9.983/2000)

III em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei n.º 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica Art. 299 Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, o que definitivamente não ocorre no caso em exame, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei n.º 7.209/84) Crime doloso(Incluído pela Lei n.º 7.209/84)

I doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;( Incluído pela Lei n.º 7.209/84) Crime culposo(Incluído pela Lei n.º 7.209/84)

II culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei n.º 7.209/84)

Parágrafo único Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei n.º 7.209/84)

**Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.**

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado dolo específico, consubstanciado num especial fim de agir, in casu, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que comprovar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se contentando a norma tributária em foco com mera dedução.

(...) (grifei)

No mesmo sentido, o Conselheiro André Luís Marsico, no voto condutor do Acórdão n.º 2302-002.567, versou nos seguintes termos:

**Ademais, não parece que se possa cogitar de comprovação de uma falsidade sem o elemento subjetivo, pois a própria falsidade, no vernáculo, tem definições que implicam em intencionalidade:**

s.f. (Do lat. Falsitas, falsitatis). 1. Propriedade do que é falso. –2. Mentira, calúnia. – 3. Hipocrisia; perfídia. – 4. Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.

(Grande dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Larousse cultural, 1999, p. 420)

**Isso sem falar que, ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéficas aos infratores da lei tributária:**

Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

**Portanto, a exigência do dolo, além de ser interpretação que busca dar coerência ao arcabouço normativa, indubitavelmente, revela-se como a mais benéfica ou favorável ao infrator.**

**Pode-se afirmar, do quanto exposto até aqui, que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, é indispensável que esteja demonstrada a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica. Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.**

(...) (grifo nosso)

A matéria já fora objeto de julgamento deste Colegiado, nos autos do processo nº 11030.721697/2012-67, congruente restou explicitado no voto do Acórdão nº 2401-004.741, o qual me filiei na oportunidade, da lavra do Conselheiro Cleber Alex Friess, concluindo no mesmo sentido:

(...) **34. Como se percebe do texto copiado, o § 10 não cuida de uma falsidade material, relacionada à autenticidade do documento, mas sim de uma falsidade intrínseca a esse documento, em que se faz presente a mentira no seu conteúdo.**

**35. A multa está condicionada a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Por isso, tenho como premissa que essa sanção fiscal pecuniária exige o elemento subjetivo dolo, ainda que dispensável a presença de um especial fim de agir, visto que a leitura do preceptivo revela que o legislador não elegeu qualquer elemento específico como requisito para a imposição da penalidade.**

**36. De sorte que não se poderá cogitar de falsidade, em razão do próprio significado da sua aceção, sem que haja consciência do agente em esconder, alterar ou suprimir a verdade.**

(...)

**38. Em que pese o ponto de vista da autoridade lançadora, penso que não há elementos suficientes nos autos para concluir pela falsidade nas compensações apresentadas pelo sujeito passivo.**

**39. O fato de indevida a compensação não implica, necessariamente, a falsidade da declaração por parte do sujeito passivo. Como exigência imposta pela lei, a penalidade reclama a prova de que o sujeito passivo, mesmo diante da realidade contrária à repetição do indébito pela via da compensação, optou em praticar uma conduta consciente oferecendo crédito sabidamente inapropriado para tal fim.**

(...) (grifo nosso)

Dessa forma, *in casu*, merece guarida a pretensão da contribuinte, pois o Relatório Fiscal não indica qualquer elemento do qual se possa extrair, de forma concreta, a intencionalidade do agente, destacando-se apenas que a compensação não estava amparada por qualquer ato legal ou inexistência do crédito, sendo que a falta de comprovação do crédito é justamente o motivo para a glosa.

**Ademais, cabe mencionar que o motivo da glosa se deu apenas por divergência de entendimento quanto aos índices de correção, ou seja, com base em entendimento jurisprudencial a contribuinte entendeu que deveria utilizar-se de um índice, enquanto que o fiscal entendeu que deveria ser utilizado outro. A meu ver, impossível indicar falsidade em interpretação da legislação, de índices de correção, ainda mais quando o índice aplicado vigora em algum momento na legislação.**

**O fato de puramente discordar da compensação formalizada NÃO autoriza aplicar a multa punitiva.** Assim, se a compensação for considerada indevida e NÃO for comprovada a DECLARAÇÃO FALSA, não incidirá a multa isolada, apenas a compensação restará não homologada.

E esta comprovação cabe ao Fisco, porquanto é seu o ônus da prova em processo administrativo. Não logrando êxito em comprovar a falsidade da declaração, da forma como deve ser interpretada a norma punitiva, nem tampouco apontando qual seria esta suposta falsidade, o lançamento da multa isolada não se reveste de validade.

**Assim, conclui-se que não restou demonstrado e tampouco se consegue extrair da conduta da recorrente descrita nos autos que, de forma consciente, mesmo sabedora de que não possuía direito creditório, tenha informado em GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando ludibriar o fisco.**

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a multa isolada apurada no Debcad 51.021.084-8, pelas razões de fato e de direito acima espostas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira