

Elementos configuradores da falsidade da declaração

Não poderia esta coluna de estreia na já tradicional *Direto do Carf* ser lançada em momento mais oportuno: a honra em integrar o Carf pelos dois anos que neste mês se completam é agora maximizada por, rodeada de juristas de notório brilhantismo, poder oferecer aos leitores da **ConJur** um panorama debatidos no âmbito da 2ª Seção, principalmente.



Ludmila Mara Oliveira

professora e conselheira do Carf

Já há alguns anos, o tratamento conferido pelos julgadores às sanções

tributárias muito me intriga^[1] e, quiçá, temática das mais áridas e controversas em sede de processo administrativo fiscal federal diga respeito à delimitação do conceito de *falsidade*, que faz atrair a aplicação da multa isolada em dobro, na alíquota de 150%. É que o § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91 determina que, "[n]a hipótese de compensação indevida, *quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada (...) em dobro".

Diante de *declarações inexatas*, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a multa de 75%; entretanto, comprovada a *falsidade* na declaração, será a sanção de 150%.

As situações fáticas ensejadoras da aplicação da multa, ora sob exame, se descortinam com as mais variadas nuances, que vão desde a compensação com créditos jamais existentes^[2] e aquelas realizadas ao arrepio da norma inserta no artigo 170-A do CTN, até a que torna imprescindível o debate de teses sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinada parcela, cuja natureza se mostra deveras controvertida. Sem a pretensão de pormenorizar o plexo de especificidades de cada caso concreto, inarredável à correta realização do processo de *distinguishing*, o objetivo é demonstrar ser a jurisprudência desuniforme por partirem os julgadores de premissas díspares quanto à melhor exegese da expressão *falsidade* contida no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.



Uma incursão nos precedentes do Carf sinaliza a existência de duas correntes: **uma**, que sustenta que a aplicação da multa de 150% só tem lugar quando comprovado pelas autoridades fazendárias a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou artilosa pelo sujeito passivo; e **outra**, para qual basta a utilização de créditos não dotados de certeza e liquidez, para que se atraia a aplicação da multa em dobro. Esta última vertente é a encampada pela quase totalidade dos acórdãos prolatados pela Câmara Superior desde o ano de 2018.^[3] Tanto nela quanto nas turmas ordinárias são as decisões, em regra, proferidas por maioria de votos – isto é, sem a aplicação da regra de desempate de outrora ou da atualmente vigente.

Aqueles que se filiam à primeira corrente partem do artigo 136 do CTN, que é hialino ao dispor que, "[s]alvo 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".

Quando o legislador determina, no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, que deverá a autoridade fazendária comprovar a falsidade, a situação se amoldaria na ressalva contida no retromencionado dispositivo, eis que "(...) há condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo."^[4] Sendo assim, deveria se perquirir — e comprovar — a intencionalidade dolosa daquele que fez a declaração supostamente imbuída de informações falsas. Sustenta-se, assim, que teria a fiscalização (...) o dever de provar a existência do elemento subjetivo dolo, mais propriamente a intenção de falsificar, exceto se o dolo puder ser extraído das circunstâncias e das peculiaridades do caso concreto. Noutro giro verbal, a autoridade administrativa deve comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.^[5]

Esse "adicional doloso"^[6] parece ter sido, inclusive, o motivo pelo qual a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife, houve por bem afastar a multa isolada — e, em razão da exoneração ser superior ao limite de alçada, remetidos os autos ao Carf para reexame da matéria. Conforme consta no relatório do Acórdão de nº 2401-006.130, no qual apreciado o recurso de ofício, asseverou a DRJ que (...) a compensação indevida não basta, por si só, para a aplicação da multa isolada do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91.

(...)

17. Tratandose de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a *intenção de fraudar* a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do mencionado artigo 89, consistente na multa de mora graduada na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

18. Tratandose, por outro viés, de *tentativa de fraude* mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, *visando dolosamente a reduzir tributo*, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.^[7]



Os que aderem à corrente sobre a qual ora nos debruçamos afirmam, ainda, não poder se confundir a fraude, elemento inarredável do tipo penal, com o erro acerca da matéria jurídica controvertida.^[8] Isso porque, "[a] 'informação falsa' que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico".^[9] Apesar de inexistir certeza e liquidez do crédito que se pretendeu compensar, mister que a autoridade fazendária comprove que há na declaração "mentira, fraude, adulteração,"^[10] mormente em atenção ao fato que, numa análise do arcabouço normativo, sanção de tamanha severidade somente estaria reservada aos casos em que houvesse condutas dolosas relativas à sonegação, fraude ou conluio.^[11]

Diametralmente oposta é a posição que sustenta ser despicienda a comprovação da intenção arditosa do agente, eis que silente a lei quanto a esse aspecto.^[12] Seguindo a literalidade do que determina o parágrafo 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, deve a autoridade fazendária comprovar a *falsidade* da declaração, que com *fraude* ou *quaisquer outras condutas dolosas* não se confunde.^[13] No vernáculo, o termo empregado pelo dispositivo legal em comento indica "(...) a qualidade ou estado de tudo que é falso ou contrário à verdade ou à realidade. É a supressão ou a alteração da verdade."^[14]

Em consonância com o significado do verbete em comento, o mero descompasso entre a realidade e as compensações realizadas pelo interessado não atrairia, automaticamente, a aplicação da sanção em dobro.^[15] Declarações que contenham informações lançadas por mero equívoco, por exemplo, não seriam rotuladas falsas. Noutra giro, quando sabia — ou deveria saber — que os créditos que se pretende compensar são carentes de certeza e liquidez, há o falseamento da declaração.^[16] Situação em que sói acontecer o reconhecimento da falsidade da declaração é aquela em que ultimada a compensação sobre valores de contribuições objeto de ação judicial ainda não transitada em julgado — "ex vi" do artigo 170-A do CTN.^[17]

Há ainda casos em que "(...) mesmo diante da realidade contrária à compensação, pratic[a] [o sujeito passivo] uma conduta de oferecer crédito sabidamente inapropriado para tal fim, de forma consciente e intencional da inveracidade das informações".^[18] É dizer, opta o contribuinte por compensar créditos decorrentes de rubricas carentes de certeza e liquidez acerca do seu cariz indenizatório, porquanto a jurisprudência dominante e a expressa determinação legal as incluem na base de cálculo da contribuição previdenciária.^[19] Comprovada a falsidade, justificada estaria a aplicação da multa isolada de 150%.

Cabe às conselheiras e aos conselheiros do Carf não só continuar a fomentar os profícuos debates acerca da melhor exegese do parágrafo 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, como também atentar para as sutilezas que os casos concretos apresentam, de modo a cumprir com a missão de "preservar a justiça fiscal com rapidez e menor custo (...), empenha[n]do em solucionar, no âmbito administrativo, os litígios entre o contribuinte e o fisco, evitando, ou limitando ao mínimo, os ônus das demandas judiciais".^[20]

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, a uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas.



[1] PEREIRA, José Edgard Penna Amorim; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. Multas Tributárias: Perspectivas do Controle Judicial de sua Abusividade. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva. (Org.). **Estudos de Direito Processual e Tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 563-580.

[2] Acórdão nº 2402-007.619, Rel.^a Cons.^a RENATA TORATTI CASSINI, publicado em 27/11/2019 (à unanimidade).

[3] Cf., a título exemplificativo, alguns dos acórdãos prolatados pela Câmara Superior: Acórdão nº 9202-008.521, Rel. Cons. JOÃO VICTOR ALDINUCCI RIBEIRO (voto vencido), Cons. MÁRIO PEREIRA DE PINHO FILHO (redator designado), publicado em 27/03/2020 (por maioria); Acórdão nº 9202-007.493, Rel. Cons. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, publicado em 01/03/2019 (por maioria); Acórdão nº 9202-007.433, Rel. Cons. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, publicado em 25/01/2019 (à unanimidade); Acórdão nº 9202-007.359, Rel. Cons. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, publicado em 14/01/2019 (por maioria); Acórdão nº 9202-006.885, Rel.^a Cons.^a ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA FERREIRA, publicado em 30/07/2018 (decisão por maioria de votos); Acórdão nº 9202-007.130, Rel.^a Cons.^a ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA FERREIRA, publicado em 22/10/2018 (por maioria). Pendente de publicação até a divulgação desta coluna o Acórdão nº 9202-009.119 (processo nº 13826.720533/2017-04), julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., no qual, aplicando-se o disposto no art. 19-E, da Lei nº 10.522/02, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988/20, por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para reconhecer a necessidade de demonstração da conduta dolosa perpetrada pelo contribuinte para a aplicação da multa em 150%. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI. A gravação da sessão de julgamento está disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/consultas/sessoes-virtuais>>.

[4] Acórdão nº 2401-007.320, Rel. Cons. RAYD SANTANA FERREIRA, publicado em 20/02/2020 (por maioria).

[5] Cf. as razões lançadas no voto vencido da lavra do Cons. Rel. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI no Acórdão nº 2402-006.651, publicado em 07/11/2018.

[6] Termo empregado pelo Cons. Rel. MARTIN DA SILVA GESTO no Acórdão nº 2202-005.216, publicado em 09/08/2019.

[7] Vide relatório do Acórdão nº 2401-006.130, Rel. Cons. MATHEUS SOARES LEITE, publicado em 02/05/2019.



[8] Acórdão nº 2202-004.329, Rel.^a Cons.^a JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, publicado em 30/04/2018.

[9] *Idem.*

[10] Acórdão nº 2201-006.063, Rel. Cons. DANIEL MELO MENDES BEZERRA, publicado em 18/03/2020. Malgrado teça o Relator considerações acerca de seu posicionamento sobre a matéria, registra curvar-se ao entendimento majoritário de seu colegiado, que rechaça a necessidade de perquirir a intenção dolosa do agente.

[11] A título exemplificativo, o desiderato de fraudar, sonegar e agir em conluio seria essencial para a imposição da multa duplicada, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela nº 303/06). Este raciocínio aparenta ser o desenvolvido no voto vencedor do Acórdão nº 9202-009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, cuja publicação encontrava-se pendente até o fechamento desta coluna. A gravação da sessão de julgamento está disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/consultas/sesoes-virtuais>>.

[12] “Diversamente da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual exige a cabal demonstração, pela administração tributária, de sonegação, de fraude ou de conluio praticado pelo sujeito passivo, na forma em que estas figuras estão disciplinadas nos arts. 71, 72 e 73, respectivamente, da Lei nº 4.502, de 1964, a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, calculada sobre o valor indevidamente compensado, exige apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Logo, não exige a demonstração de dolo para se efetivar a subsunção dos fatos à norma jurídica em comento.” (Acórdão nº 2202005.097, Rel. Cons. LEONAM ROCHA DE MEDEIROS, publicado em 22/04/2019).

[13] Nesse sentido, cf. Acórdão nº 2201006.166, Rel. Cons. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, publicado em 31/03/2020.

[14] Cf. *Falsidade* em SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 2008, p. 598.

[15] Acórdão nº 2402005.007, Rel. Cons. RONNIE SOARES ANDERSON, publicado em 10/03/2016.



[16] Assim parece argumentar o Con. Rel. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA em voto vencido do Acórdão nº 9202-009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, cuja publicação encontrava-se pendente até o fechamento desta coluna. De toda sorte, a gravação da sessão de julgamento está disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/consultas/sessoes-virtuais>>.

[17] Acórdão nº 9202-008.265, Rel.^a Cons.^a MARIA HELENA COTTA CARDOZO, publicado em 23/10/2019 (decido por unanimidade, com quatro conselheiros votando pelas conclusões); Acórdão nº 2402005.725, Rel. Cons. MARCELO DE SOUSA SATELES, publicado em 22/11/2019 (decisão por maioria de votos); Acórdão nº 2301-006.317, Rel. Cons. MARCELO DE FREITAS DE SOUZA COSTA, publicado em 09/08/2019 (à unanimidade).

[18] Acórdão nº 2401-006.921, Rel. Cons. CLEBERSON ALEX FRIESS, publicado em 16/09/2019.

[19] Conforme relata, “[c]om base nas planilhas elaboradas pela empresa recorrente, acrescento que os valores mais expressivos supostamente compensados em GFIP nas competências de 01/2013 a 13/2014 são referentes a parcelas com nítido caráter de contraprestação pelo trabalho, tais como pagamentos a título de férias gozadas, décimo terceiro salário, horas extras, adicionais noturno, periculosidade e insalubridade e salário-maternidade.” *Idem*.

[20] Ata da sessão de instalação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicada no Diário Oficial em Novembro de 1979. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/livro-85-anos-carf.pdf>>.

Date Created

18/11/2020