



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.721422/2017-79
ACÓRDÃO	2003-006.857 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GT SOLUCOES LOGISTICAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2013 a 30/09/2013

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. HIPÓTESE DE FALSIDADE. ENTENDIMENTO SUMULADO.

A compensação de crédito objeto de discussão judicial antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório já enseja a aplicação da multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, conforme dispõe a Súmula CARF nº 206.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações de inconstitucionalidade nele suscitadas para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 217/221, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG, de fls. 279/285, que julgou procedente o lançamento da multa isolada de 150% prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991 por compensação indevida com falsidade em GFIP, conforme auto de infração de fls. 217/221, lavrado em 11/09/2017, relativo a fatos geradores ocorridos entre 03/2013 e 09/2013, com ciência da RECORRENTE em 19/09/2017, conforme AR de fl. 238.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.210.144,67 e está relacionada à glosa de compensação objeto do processo apenso (nº 10073.721.252/2017-22).

Conforme o relatório fiscal de fls. 222/229, a RECORRENTE foi intimada a esclarecer os motivos das compensações declaradas em GFIP. Em resposta, argumentou que a motivação teve origem em créditos decorrentes de entendimentos consolidados do STJ acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas. Alegou “*que foram impetrados Mandados de Segurança, no 0001708-58.2010.4.02.5104 e no. 0111860-37.2014.4.02.5104, cujos objetos são a confirmação do afastamento da exigibilidade de contribuição previdenciária incidente sobre as seguintes rubricas: a) nos dias que antecedem à obtenção do auxílio-doença ou auxílio-acidente; b) férias gozadas; c) adicional de 1/3 de férias; d) salário-maternidade; e) aviso prévio indenizado; f) 13º salário proporcional ao aviso prévio*”

indenizado; g) adicionais de horas extras, noturno, de periculosidade, de insalubridade e de transferência; fato este que teria gerado o direito ao suposto indébito” (fl. 224).

A autoridade fiscal observou que não houve o trânsito em julgado em nenhum dos citados Mandados de Segurança (encontravam-se sobrestados aguardando pronunciamento do Supremo Tribunal Federal – STF sobre os temas que os abarcam), e que as decisões preliminares neles proferidas reportam à observação do art. 170-A, do Código Tributário Nacional – CTN.

Sendo assim, a autoridade fiscal ponderou que *“o contribuinte, desprovido de qualquer decisão judicial com trânsito em julgado que lhe permitisse efetuar as compensações em questão, declarou-as em GFIP sob a alegação de que, no seu entendimento, não caberia incidência de contribuição previdenciária sobre as diversas rubricas descritas”* (fl. 225)

Portanto, a fiscalização concluiu pela irregularidade das compensações efetuadas em GFIP e procedeu à glosa integral dos valores indevidamente compensados em GFIP, conforme processo apenso de nº 10073.721.252/2017-22. Consequentemente, lavrou o presente Auto de Infração referente a multa de 150%, com base no §10 do art. 89 da Lei 8.212/91, incidente sobre os montantes indevidamente compensados pelo contribuinte em GFIP, haja vista que a inexistência de fato do crédito oferecido em compensação, e pelo fato do mesmo não ser passível de compensação por expressa disposição legal.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 245/263. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A empresa apresentou a defesa em 18/10/2017, na qual argumenta a tempestividade da impugnação e pede a suspensão da exigibilidade do Auto de Infração e que sejam tomadas medidas cabíveis para que não haja restrições para a expedição de Certidão Negativa de Débitos ou outra com o mesmo efeito, ou inscrição no CADIN.

O contribuinte apresentou uma breve síntese dos fatos, informando que o presente Auto de Infração decorre de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento), incidente sobre os montantes supostamente compensados indevidamente.

O Impugnante, no item IV.1- Da Inexistência de Compensações Indevidas, argui que a compensação ocorreu dentro da legalidade, portanto legítima, devendo ser reconhecida pela Administração Pública.

Em relação a multa aplicada, a defesa entende que o Auditor Fiscal cometeu o equívoco de presumir que houve dolo na ação da Impugnante, por entender que não havia o crédito, isto é:

Ou seja, entendeu o i. Auditor que a Impugnante realizou pedido de compensação indevido, caracterizando fraude, por entender que o crédito oferecido à compensação teve origem em suposto fato inexistente e não era passível de compensação por expressa disposição de lei, nos termos do Artigo único do Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 03 de outubro de 2002 (D.O.U de 04/10/2002).

No entanto, conforme se depreende do próprio Ato Declaratório em comento, este se aplica "à multa de que trata o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430".

Sendo assim, não houve a aplicação da referida multa no presente caso e, além disso, não se vislumbram as hipóteses de inexistência de fato, conforme exposto no item IV.1 e, a expressa disposição de lei que proíba a compensação realizada, uma vez que o procedimento foi levado a efeito com base no artigo 66 da Lei 8.383/91.

Aplicou-se ao caso, portanto, a Multa prevista no artigo 44, Inciso I e §10 da Lei 9.430/96, tendo sido duplicado o valor com base no artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Todavia, este entendimento não pode ser aplicado ao caso.

Isto porque, o elemento subjetivo do tipo, encontra-se subjugado aos "casos de evidente intuito de fraude". Por sua vez, o Art. 72 da Lei nº 4.502/64, também/exige "ação ou omissão dolosa", para configurar o ilícito fiscal, in verbis:

O contribuinte afirma que declarou todo o fato gerador, os créditos utilizaram decorreram de recolhimentos indevidos e/ou a maior para quitar os valores declarados.

Entende que a discordância da Autoridade Administrativa em relação a utilização dos créditos não pode ensejar a aplicação da multa no pesado valor de 150% sobre os supostos débitos. Cita decisão do CARF na qual fica suspensa a qualificação da multa se não comprovado o intuito de fraude.

Conclui, que nesse caso, não comprovado o elemento subjetivo necessário à aplicação da multa de ofício majorada a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor glosado, deve ser cancelado o Auto de Infração.

O Impugnante insurge-se contra a multa afirmando que a Constituição Federal veda expressamente o confisco, fato confirmado pelos tribunais superiores, conforme decisão apresentada. Devendo, portanto, a multa ser cancelada por seu caráter nitidamente confiscatório.

Por fim, pede:

(a) seja a presente Impugnação recebida, declarando-se a sua tempestividade e a observância do rito do Decreto n. 70.235/1972, suspendendo-se a exigibilidade dos supostos débitos discutidos, devendo a autoridade competente tomar as medidas cabíveis para que os débitos não

constem como restrição à expedição de Certidão Negativa de Débitos, até o final do julgamento do processo em tela;

(b) seja a presente Impugnação julgada procedente, anulando-se o auto de infração impugnado.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ de origem julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 279/285):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. PROCEDÊNCIA.

Quando houver compensação indevida, é procedente a aplicação de multa isolada, mediante falsidade de declaração.

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). COBRANÇA ADMINISTRATIVA FORO INCOMPETENTE.

Não se insere no âmbito do processo administrativo fiscal disciplinado pelo Decreto 70.235/1972, descabendo sua apreciação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento a apreciação de pedido de CND ou realização de cobranças administrativas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 06/03/2018, conforme AR de fls. 294, apresentou o recurso voluntário de fls. 297/319, em 28/03/2018.

Em princípio, pleiteia a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Em preliminar de nulidade do lançamento, afirma que parcela das contribuições lançadas foi constituída sobre verbas que se encontram em litígio e com a exigibilidade da tributação suspensa, conforme sentença proferida no mandado de segurança nº 0001708-58.2010.4.02.5104. Portanto, uma vez suspensa a exigibilidade de parcela da exação por força de determinação judicial (inciso V do art. 151 do CTN), afirma que nunca esteve em situação de mora apta a justificar a imposição de qualquer penalidade (multa moratória) e não pode ser exigido de valores que estão com a exigibilidade suspensa.

No mérito, reitera o alegado em sua impugnação, conforme os seguintes tópicos que sintetizam as razões recursais:

- **Da compensação e legalidade do procedimento**: defende a regularidade das compensações realizadas com base no art. 66 da Lei 8.383/91 e no art. 74 da Lei 9.430/96, relativas a contribuições recolhidas indevidamente. Argumenta que os créditos compensados referem-se a verbas reconhecidamente não tributáveis conforme jurisprudência do STJ (REsp 1.230.957/RS – repetitivo). Afirma que o CARF está vinculado a essa jurisprudência (art. 62, § 2º, do RICARF). Cita decisão do CARF (2302-003.133) como precedente de procedência parcial em casos idênticos.
- **Da multa qualificada de 150%**: sustenta inexistência de dolo ou fraude, pois a empresa declarou integralmente seus débitos na GFIP e apenas exerceu direito à compensação de créditos reconhecidos. Defende que o enquadramento no art. 72 da Lei 4.502/64 exige intuito de fraude, inexistente no caso concreto. A autuação decorreu apenas de divergência de interpretação, o que não justifica a penalidade agravada. Cita precedente do CARF (Proc. 11065.000197/2003-08) que afasta multa qualificada sem prova de fraude.
- **Do caráter confiscatório da multa**: Argumenta que a multa de 150% viola o art. 150, IV da Constituição Federal (vedação ao confisco). Invoca precedentes que reduziram multas punitivas por excessividade, como o acórdão do TRF-1 (AC 0010709-31.1997.4.01.3300/BA).

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Antes de analisar as razões recursais, importante confirmar à contribuinte que o crédito tributário objeto deste processo encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN, em razão do recurso voluntário tempestivamente apresentado.

PRELIMINAR

Em sede preliminar, a contribuinte pleiteia a nulidade do lançamento este teria sido constituído sobre verbas que se encontram em litígio e com a exigibilidade da tributação suspensa. Alega que a sentença proferida no mandado de segurança nº 0001708-58.2010.4.02.5104 reconheceu o seu direito de não ser compelida ao recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as seguintes verbas: a) férias não-gozadas e indenizadas na vigência do contrato de trabalho, assim como o respectivo terço constitucional; b) férias proporcionais indenizadas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, bem como o respectivo terço constitucional; c) terço constitucional sobre as férias gozadas; d) aviso prévio indenizado e 13º salário sobre o aviso prévio indenizado; e e) remuneração relativa aos 15 (quinze) primeiros dias que antecedem os benefícios previdenciários de auxílio-doença e auxílio-acidente

Portanto, uma vez suspensa a exigibilidade de parcela da exação por força de determinação judicial (inciso V do art. 151 do CTN), afirma que nunca esteve em situação de mora apta a justificar a imposição de qualquer penalidade (multa moratória) e não pode ser exigido de valores que estão com a exigibilidade suspensa.

Entendo não merecer razão o contribuinte em seu requerimento. A fim de afastar o pleito do contribuinte, replico, aqui, os argumentos constantes do voto proferido no processo apenso (nº 10073.721252/2017-22), de minha relatoria e apreciado na mesma sessão de julgamento do presente caso:

Contudo não merece prosperar o inconformismo da contribuinte.

Isso porque os valores que estão em litígio judicial, os quais a RECORRENTE afirma estarem “suspensos”, são os supostos créditos decorrentes das contribuições previdenciárias incidentes sobre as citadas rubricas, ao passo que neste processo a contribuição previdenciária exigida tem origem em declaração e confissão prestada pela própria contribuinte em GFIP e que deixou de ser recolhida em época própria porque a contribuinte os compensou valendo-se dos mencionados supostos créditos em litígio judicial.

Ou seja, a autoridade fiscal não fez qualquer juízo de valor sobre os alegados créditos que a contribuinte afirma possuir; e nem poderia, eis que a decisão a respeito da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre algumas rubricas salariais foi levada ao Judiciário. Esse fato foi expressamente apontado na decisão recorrida, quando a autoridade julgadora argumentou que *“se encontra impedida de se pronunciar a respeito [acerca da incidência de contribuições sobre determinadas rubricas], por força da unidade jurisdicional prevista constitucionalmente e que implica a predominância do Poder Judicial sobre as matérias colocadas sob sua apreciação. Portanto, este Órgão Julgador não se pronunciará se a tributação incide sobre as importâncias pagas a título de (...)”* (fl. 214).

A autoridade fiscal apenas considerou os mencionados créditos como não líquidos e não certos, nos termos do art. 170-A do CTN, uma vez que a sentença judicial obtida pela RECORRENTE não havia transitado em julgado. Assim, não poderia ela valer-se dos citados créditos para abater as contribuições previdenciárias devidas em competências posteriores.

Por essa razão, foi efetuada a glosa das compensações pleiteadas e, conseqüentemente, foi efetuada a cobrança das contribuições devidas (declaradas e confessadas nas GFIPs de 01/2013 a 07/2013), pois não havia razão para o seu não recolhimento à época própria.

Sabe-se que os valores declarados em GFIP constituem termo de confissão de dívida nos casos de inadimplemento, razão pela qual o lançamento constitui-se em mera formalização da obrigação não cumprida, conforme o seguinte precedente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 01/10/2005

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. NFLD. INFORMAÇÃO PRESTADA EM GFIP DESACOMPANHADA DO RESPECTIVO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP constituem termo de confissão de dívida nos casos de inadimplemento, razão pela qual o lançamento constitui-se em mera formalização da obrigação não cumprida.

(...)

(acórdão nº 2202-006.995; sessão de 09/07/2020; Relator: Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima)

Ou seja, ao informar a existência de contribuições previdenciárias devidas nas GFIPs das competências de 01/2013 a 07/2013 (objeto deste processo), a contribuinte reconhece e confessa a dívida, mas não efetua o recolhimento por efetuar uma compensação com créditos que alega possuir, os quais foram afastados, como exposto.

Como consequência da glosa da compensação, a contribuição declarada revelou-se integralmente devida, pois havia um ato declaratório da existência da obrigação. Tanto que a multa ora cobrada não foi a de ofício (com percentual de 75%, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91), mas sim a multa de mora (limitada ao percentual de 20%) prevista no art. 35 da mesma lei, pois o débito já havia sido confessado pela contribuinte, apenas não foi recolhido em época própria.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, pois não há que se falar, no caso, em cobrança de crédito tributário que esteja em litígio judicial.

MÉRITO

Multa isolada de 150% por compensações indevidas. Demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo

Conforme exposto, o recurso do Contribuinte devolve para debate os requisitos para aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, lavrada em razão da compensação indevida fundada em falsas declarações. Segundo as razões da Recorrente, não houve declaração falsa pois o STJ “reconheceu e declarou, na sistemática do art. 543-C do CPC, a

inexigibilidade da contribuição previdenciária patronal incidente sobre” as diversas rubricas que cita (fl. 310), e que o CARF está vinculado a essa jurisprudência do STJ, nos termos do art. 62, § 2º, do RICARF. Ademais, afirma que requereu as compensações com créditos apurados em mandados de segurança por ele impetrados.

Em tópico seguinte (item IV.2), argumenta que a autoridade lançadora não comprovou de que forma o contribuinte incorreu em fraude, nem a vontade consciente em falsificar a GFIP apresentada.

Ou seja, no entender da RECORRENTE, a referida multa isolada pressupõe a comprovação de conduta dolosa do sujeito passivo.

Contudo, é insubsistente a tese da contribuinte.

O art. 89, §10 da Lei n.º 8.212/91 possui a seguinte redação:

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).

(...)

§ 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).

Entendo que para aplicação da multa isolada, prevista no dispositivo acima, é irrelevante a existência de dolo específico do contribuinte na prática de ato ilícito, bastando apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Isto porque, em nenhuma passagem do dispositivo legal em comento, o legislador atribuiu qualquer necessidade de comprovação de dolo.

Percebe-se que a legislação acima transcrita não condiciona a aplicação da multa à existência de ilícito praticado. Deste modo, para caracterizar a aplicação da multa, basta que se comprove a falsidade da declaração apresentada, ou seja, a inexistência de direito “líquido e certo” à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Neste ponto, o que pode ser entendido como falsidade? Segundo o dicionário Michaelis (<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=a7pE>), falsidade pode ser definido como:

Falsidade / fal-si-da-de / sf

- 1 Qualidade ou natureza do que é falso, daquilo ou daquele que é mentiroso, enganador, apesar de parecer verdadeiro.
- 2 Coisa falsa, enganadora, ilusória; mentira, calúnia.
- 3 Atitude ou comportamento próprio de quem é falso; crocodilagem, fingimento, hipocrisia, dissimulação.
- 4 Tendência ou falha de caráter voltada para a traição; perfídia, deslealdade.
- 5 JUR Ato criminoso contra a fé pública cometido por aquele que esconde ou altera a verdade, conscientemente, com a intenção de lesar ou obter vantagem de alguém.

Infere-se que falsidade é intrinsicamente relacionado àquilo que não é verdadeiro, apesar de parecer sê-lo. É bastante relevante o conceito de falsidade apresentado no art. 299 do Código Penal, que caracteriza a ocorrência do crime de falsidade ideológica quando o agente:

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:

Também não se confunde falsidade com fraude. Neste sentido, adoto como fundamento trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.341, julgado por esta 2ª Turma da CSRF em 24/08/2016:

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

Mas, qual o limite entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita? Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração.

(...)

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, que tratou com muita propriedade a questão:

‘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.dicionarioaurelio.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. 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.’

(...)

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/1996.”

Cito também recentes precedentes da Colenda 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/08/2012 COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS OMPENSADOS. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado. É falsa a declaração em GFIP quando o sujeito passivo não apresenta a documentação que comprova a existência dos créditos declarados.

(acórdão nº 9202-011.048; sessão de 25/10/2023; relatora: Sheila Aires Cartaxo Gomes)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

É cabível a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, na hipótese de compensação indevida, quando demonstrada nos autos a falsidade da declaração.

(acórdão nº 9202-010.948; sessão de 24/08/2023; relator: João Victor Ribeiro Aldinucci; redator designado: Mário Hermes Soares Campos)

Deste modo, sendo comprovado que foi inserido na GFIP informação absolutamente divergente da realidade, ainda que não seja comprovado o dolo específico do agente na realização desta conduta, resta caracterizada a ocorrência da falsidade de declaração de compensação.

Isto porque a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”), a qual autoriza que o contribuinte utilize créditos líquidos e certos em face da fazenda pública para satisfazer débitos vencidos ou vincendos, conforme determina o artigo 170 do CTN, que assim dispõe:

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.

Percebe-se do panorama legislativo exposto, que o instituto da compensação, por um lado, autoriza o contribuinte a extinguir os créditos tributários por ele devidos, sob condição de posterior homologação pela Fazenda Pública, mas, em contrapartida, autoriza ao Fisco, no caso de compensação considerada indevida ou incorreta, negar sua homologação e proceder à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Deste modo, apenas poderão ser objeto de compensação os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Ademais, se a compensação, além de ter sido indevida, for feita com falsidade na declaração apresentada, haverá mais uma penalização pecuniária, a chamada multa isolada.

Diferentemente da multa de ofício e da multa de mora, a chamada multa isolada não busca penalizar a ausência de arrecadação do tributo (como o é a multa de ofício), tampouco a arrecadação a destempo (papel da multa de mora), mas sim sancionar a utilização indevida do efeito extintivo das compensações, coibindo a utilização indevida deste mecanismo por parte dos contribuintes.

No presente caso, conforme consta do relatório fiscal, a autoridade lançadora deixa claro que os supostos créditos utilizados pela RECORRENTE eram objeto de processos judiciais que estavam em trâmite (fls. 224/225):

2.5. Ademais, com base na análise dos documentos entregues pelo contribuinte à fiscalização referentes aos comentados Mandados de Segurança, temos que não houve o trânsito em julgado em nenhum deles e as decisões preliminares nelas proferidas reportam à observação do Artigo 170-A, da Lei nº 5.172, de 25/10/66 (Código Tributário Nacional – CTN), o qual assim preconiza:

“Art. 170-A. 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

2.7. Destarte, temos que o contribuinte, desprovido de qualquer decisão judicial com trânsito em julgado que lhe permitisse efetuar as compensações em questão, declarou-as em GFIP sob a alegação de que, no seu entendimento, não caberia incidência de contribuição previdenciária sobre as diversas rubricas descritas no item 2.3 deste Relatório Fiscal.

2.8. Assim é que, considerando o exposto no corpo deste Relatório Fiscal, não restou dúvida para esta fiscalização em concluir que o contribuinte, ao efetuar as indevidas compensações, visou, precipuamente, a redução do pagamento das contribuições previdenciárias, enquadrando-se, por conseguinte, nas condutas capituladas no artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, bem como no artigo 89, § 10, da Lei 8.212/1991. Por conta disso, a multa ora aplicada se justifica e se consolida, fundamentada nas normas legais descritas neste Relatório Fiscal, bem como nas circunstâncias que envolveram os procedimentos adotados pelo contribuinte, as quais tiveram a nítida finalidade de reduzir a sua carga tributária com base em indêbitos inexistentes.

(destaques no original)

Portanto, conforme expressamente determina o art. 170-A do CTN, é vedada a compensação de crédito objeto de discussão judicial antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório. Tal ato, por si só, já enseja a aplicação da multa isolada de 150%, conforme dispõe a Súmula CARF nº 206:

Súmula CARF nº 206

A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Verifica-se que a RECORRENTE tinha plena consciência da inexistência de decisão judicial que respaldasse o seu pleito. Destarte, ao inserir em suas GFIPs créditos que sabia não serem passíveis de compensação, acabou por prestar declaração falsa, reduzindo deliberadamente o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social.

Portanto, indubitável que o contribuinte, para compensar seus débitos declarados em GFIPs, alegou possuir créditos sem qualquer certeza ou liquidez. O caso em tela não trata de mero equívoco do contribuinte, visto este ter expressamente declarado possuir suposto crédito que estava em litígio judicial.

Ademais, não prospera o argumento da RECORRENTE no sentido de que a penalidade lançada consiste na “*Multa prevista no artigo 44, Inciso I e §1º da Lei 9.430/96, tendo sido duplicado o valor com base no artigo 72 da Lei nº 4.502/64*” (fl. 315).

O fundamento legal para aplicação da multa isolada foi o art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, conforme consta no auto de infração (fl. 220) e no item 4.1.5 do relatório fiscal (fl. 227). Entendo que a citação, feita pela autoridade lançadora, do art. 44, inciso I, §1º, da Lei 9.430/96, do art. 72 da Lei nº 4.502/64 e do artigo único, do Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 03 de outubro de 2002, tiveram como propósito realizar um apanhado histórico de como era interpretada a aplicação da multa nos casos de lançamentos envolvendo compensações indevidas, mesmo antes da MP 449/2008, que incluiu o §10 ao art. 89 da Lei nº 8.212/91.

De acordo com a autoridade fiscal, a multa era aplicada no percentual qualificado nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação fosse: I – de natureza não-tributária; II – inexistência de fato; III – não passível de compensação por expressa disposição de lei; IV – baseado em documentação falsa.

Após a inclusão do §10 ao art. 89 da Lei nº 8.212/91, não há mais que se falar em aplicação da multa de ofício qualificada do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, mas sim na multa isolada prevista pelo citado art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, o qual faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 apenas para determinar o percentual da multa isolada a ser aplicado.

Tanto que, no presente caso, a obrigação principal objeto do processo nº 10073.721252/2017-22 (apenso) foi objeto de juros e multa de mora, e não de multa de ofício. A penalidade pela falsidade na declaração de compensação ocorreu mediante a multa isolada (e não de ofício) objeto deste processo.

Dado o acima exposto, reputa-se insubsistentes as afirmações da RECORRENTE acerca da suposta ilegalidade da multa de 150% aplicada.

Portanto, neste caso, correta a aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/1991, pois é falsa a declaração em GFIP quando o contribuinte pretende se valer de suposto crédito de origem em ação judicial sem o necessário trânsito em julgado de qualquer decisão.

Do caráter confiscatório da multa

Por fim, a RECORRENTE afirma ser confiscatória a penalidade aplicada, o que é vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não cabe ao CARF se manifestar acerca das supostas inconstitucionalidades alegadas pela RECORRENTE. Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das alegações de inconstitucionalidade apresentadas. Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim