



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.721893/2015-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.519 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente BR MATOZINHOS FUNDICOES LTDA. EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2014

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10º da Lei n. 8212/91, não há necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação à conduta do sujeito passivo para a caracterização da falsidade da compensação indevida, mostrando-se suficiente apenas a demonstração da utilização créditos que sabia não serem líquidos e certos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial do contribuinte, e no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Sheila Aires Cartaxo Gomes, Maurício Nogueira Righetti, Mário Pereira de Pinho Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Henrique de Oliveira. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias decorrentes de compensação indevida e multa isolada de 150% por violação ao art. 170-A do CTN.

A presente ação fiscal foi assim resumida pelo relatório fiscal:

1.1 O presente Relatório Fiscal é parte integrante do Auto de Infração (AI) - Processo nº 10073-721.893/2015-15, referente aos DEBCAD 51.077.834-8 e 51.077.835-6, lavrado por ocasião do cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0710500-2014-00529.

...

Compensação indevida

O Contribuinte em tela realizou compensação de contribuições previdenciárias e de terceiros entre as competências 01/2011 e 13/2014, nos estabelecimentos 19.811.058/0001-43 e 19.811.058/0002-24.

Outrossim, **não foram evidenciadas "sobras"** de recolhimento nos sistemas da Receita Federal do Brasil, **mas sim falta de recolhimento** em diversas competências, conforme extrato do Sistema de Arrecadação - CONSULTA CONTA-CORRENTE DE ESTABELECIMENTO "CCOR" e CCORGFIP (Anexo I).

Ademais, conforme declinado em resposta às intimações, o contribuinte afirma **não possuir decisão judicial** transitada em julgado, da qual seja litigante, cuja sentença legitime a compensação ora glosada.

...

3.1.11. O interessado se manifesta esclarecendo, em síntese, que as importâncias compensadas, são relativas aos valores pagos indevidamente a título de:

- ✓ Contribuição das Empresas ao INCRA;
- ✓ Contribuição das Empresas ao SEBRAE;
- ✓ Contribuição das Empresas ao Seguro de Acidentes do Trabalho;
- ✓ Contribuição previdenciária incidente sobre 1/3 de férias;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre Aviso Prévio;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre Auxílio Doença;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre horas extras e reflexos;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre indenização estabilidade - Acordo Coletivo;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre 13º salário;
- ✓ Contribuição previdenciária adicional noturno e reflexos;
- ✓ Contribuição previdenciária Salário maternidade;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre gratificação;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre insalubridade;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre periculosidade; e
- ✓ Contribuição previdenciária sobre prêmio.

...

3.1.44. Portanto, os valores compensados em GFIP, e não devidamente justificados pelo contribuinte, foram glosados (Anexo V), bem como serviram de base de cálculo para o

lançamento de multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em virtude da falsidade de declaração, pois em apertada síntese:

- ✓ Não há sobras de recolhimento em GPS (recolhimento a maior);
- ✓ Há períodos sem o devido recolhimento dos créditos compensados;
- ✓ Não há amparo em decisão judicial transitada em julgado, da qual a Br Metals seja litigante;
- ✓ Utilização de supostos créditos de outras entidades (terceiros) para compensar contribuições previdenciárias;
- ✓ Utilização de créditos decadentes;
- ✓ Utilização de créditos inexistentes, uma vez que não há recolhimento;
- ✓ Não possui CND ou Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa.

4. DOS FATOS GERADORES

4.1. Diante do exposto, a fiscalização lavrou os Autos de Infração concernente aos fatos geradores, e respectivas bases de cálculo:

4.1.1 Glosa de compensação indevida realizada pelo sujeito passivo (GFIP) - **Levantamento CI - "Compensação Indevida"**.

4.1.2 Aplicação de multa isolada, no percentual estipulado na legislação (150%) por falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (GFIP) - **Levantamento MI - "Multa Isolada"**.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, negou provimento ao Recurso Voluntário entendendo pela correção da glosa efetuada por ausência de decisão judicial reconhecendo o direito creditório do contribuinte e ainda, com a mesma fundamentação, pela manutenção da cobrança da isolada. O Acórdão 2402-006.704 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2014

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. NECESSIDADE.

Em regra, é vedada a compensação com fundamento na invalidade da legislação tributária sem a existência prévia de ação judicial e do trânsito em julgado da respectiva decisão.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Na hipótese de compensação indevida, quando reste comprovada a falsidade da declaração na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, aplica-se a multa isolada nos termos do art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/1991.

Para a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10º da Lei n. 8212/91, não há necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação à conduta do sujeito passivo para a caracterização da falsidade da compensação indevida, mostrando-se suficiente apenas a demonstração da utilização créditos que sabia não serem líquidos e certos.

Intimada da decisão a Contribuinte interpôs Recurso Especial o qual foi admitido apenas parcialmente. Com base no acórdão paradigma 2401-003.106 é devolvido a este

Colegiado o debate acerca do alcance da expressão “falsidade” integrante do tipo da multa isolada prevista na Lei n.º 8.212/91, art. 89, §10.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

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, referida multa “pressupõe a comprovação de conduta dolosa” do sujeito passivo.

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

Observa-se que o tipo exige a comprovação da falsidade e neste sentido essa Conselheira interpreta que tal conduta denota uma atuação dolosa do contribuinte em efetuar compensação indevida. Falsidade é definido como “qualidade ou natureza do que é falso, daquilo ou daquele que é mentiroso, enganador, apesar de parecer verdadeiro”, assim não há como dissociar o conceito da análise da conduta daquele que praticou a ação.

Entendo que o legislador ao descrever o tipo o fez exigindo como requisito para sua caracterização a presença de elemento subjetivo - o dolo. Em razão disso, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou no sentido de que o ônus da prova nesta questão cabe ao Fisco, é dele o encargo de comprovar a conduta viciada do declarante quando da apresentação de declaração falsa.

Assim, a discussão quanto a aplicação da multa isolada envolve como pano de fundo a constatação de haver ou não nos autos provas suficientes para caracterizar uma ação dolosa do Contribuinte, não necessariamente uma conduta compatível com os tipos dos arts. 71,

72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e sim o dolo em se utilizar de valores que sabidamente não poderiam ser considerados como créditos.

Com essa premissa, deve-se buscar no relatório fiscal a fundamentação aplicada para exigência da multa isolada. Vejamos:

3.1.44. Portanto, os valores compensados em GFIP, e não devidamente justificados pelo contribuinte, foram glosados (Anexo V), bem como serviram de base de cálculo para o lançamento de multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em virtude da falsidade de declaração, pois em apertada síntese:

- ✓ Não há sobras de recolhimento em GPS (recolhimento a maior);
- ✓ Há períodos sem o devido recolhimento dos créditos compensados;
- ✓ Não há amparo em decisão judicial transitada em julgado, da qual a Br Metals seja litigante;
- ✓ Utilização de supostos créditos de outras entidades (terceiros) para compensar contribuições previdenciárias;
- ✓ Utilização de créditos decadentes;
- ✓ Utilização de créditos inexistentes, uma vez que não há recolhimento;
- ✓ Não possui CND ou Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa.

Observamos que a fundamentação da autoridade fiscal foi além da simples ausência de decisão judicial dando liquidez aos créditos utilizados. Há a imputação de utilização de créditos sabidamente inexistentes (não recolhidos, decaídos e de terceiros) e tal conduta deve ser apenada com a multa art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.

Vale destacar que o entendimento da maioria dos Conselheiros é no mesmo sentido do acórdão recorrido, ou seja, para a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10º da Lei n. 8212/91, não há necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação à conduta do sujeito passivo para a caracterização da falsidade da compensação indevida, mostrando-se suficiente apenas a demonstração da utilização créditos que sabia não serem líquidos e certos.

Diante nego provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-010.519 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10073.721893/2015-15

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Não obstante os bem fundamentados argumentos da ilustre Relatora, ousou, com o devido pedido de desculpas, com ela votar pelas conclusões. Explico

O instituto da compensação é forma de extinção do crédito tributário, consoante o disposto no artigo 156 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, recepcionada pela Carta de 1988 (artigo 146, III) como lei complementar.

Tratando especificamente do tema, o *Códex* Tributário explicita em seu artigo 170:

"Art. 170. **A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular**, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública**

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento." (*negritei*)

Exsurge da leitura do texto legal que os limites da compensação decorrem de expressa previsão legal, uma vez que a lei pode estipular não só a própria compensação em si, como também as condições e garantias que a autorizem. Não cabe ao interprete do direito, tampouco ao sujeito passivo, estipular as condições da compensação dos eventuais créditos existentes frente ao débito decorrente do surgimento da obrigação tributária.

Explicitando o caráter singular da compensação tributária, leciona Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, pg. 619):

"Em matéria tributária, não se aplica a compensação legal regulada no Código Civil. Na verdade, quando o novo Código Civil foi promulgado, seu artigo 374 estendia o instituto à matéria fiscal, mas o referido artigo, matéria de lei complementar nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, foi imediatamente revogado pela Lei nº 10.677/03. **Assim, aplica-se o que dispõe o artigo 170 do Código Tributário Nacional:**

(...)" (*negritei*)

Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, 14ª ed. Ed. Saraiva, pag. 457), no mesmo sentido das especificidades da compensação tributária, nos lembra que:

"Sempre em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto da compensação como forma extintiva, mas desde que haja lei que autorize. É a seguinte a redação do seu art. 170:

(...)" (*destaquei*)

Os dois professores titulares de Direito Tributário na Faculdade de Direito do Largo São Francisco apontam - de maneira inequívoca - a necessária autorização legal para que exista a compensação tributária. Schoueri (*ob. cit. pg.620*) é veemente quanto à questão:

"Relevante, outrossim, notar que, na matéria fiscal, **a compensação somente se dá quando a lei autorizar, e nos limites desta. Não há um direito assegurado à compensação ampla e irrestrita.** Diversos Municípios não preveem compensação. Nesses casos, o sujeito passivo mantém sua obrigação, mesmo tendo créditos contra a Administração Pública" (*destaques não constam do original*)

Patente a ausência de direito à compensação fora dos limites da lei tributária. Nesse sentido os argumentos da recorrente padecem de respaldo jurídico. Há, forçosamente, que se verificar no caso concreto quais as exigências legais que permitem a extinção do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias por meio de compensação.

De plano constatamos que existe permissivo legal para a compensação. A Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, em seu artigo 89, prescreve:

"Art. 89. **As contribuições sociais** previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros **somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

(...)

§ 10. **Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada** aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei 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)." (negritei)

Voltando os olhos para as condições estabelecidas pela RFB, encontramos na Instrução Normativa RFB nº 900, vigente à época dos procedimentos, as regras necessárias para o encontro de contas.

Com os regramentos aplicáveis devidamente determinados, recordemos que os créditos compensados pelo sujeito passivo surgiram a partir supostos pagamento indevidos relativos a não incidência das contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas pagas pelo Contribuinte aos seus empregados.

Recordemos o que diz a imputação fiscal:

3.1.11. O interessado se manifesta esclarecendo, em síntese, que as importâncias compensadas, são relativas aos valores pagos indevidamente a título de:

- ✓ Contribuição das Empresas ao INCRA;
- ✓ Contribuição das Empresas ao SEBRAE;
- ✓ Contribuição das Empresas ao Seguro de Acidentes do Trabalho;
- ✓ Contribuição previdenciária incidente sobre 1/3 de férias;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre Aviso Prévio;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre Auxílio Doença;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre horas extras e reflexos;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre indenização estabilidade - Acordo Coletivo;

- ✓ Contribuição previdenciária sobre 13º salário;
- ✓ Contribuição previdenciária adicional noturno e reflexos;
- ✓ Contribuição previdenciária Salário maternidade;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre gratificação;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre insalubridade;
- ✓ Contribuição previdenciária sobre periculosidade; e
- ✓ Contribuição previdenciária sobre prêmio.

...

3.1.44. Portanto, os valores compensados em GFIP, e não devidamente justificados pelo contribuinte, foram glosados (Anexo V), bem como serviram de base de cálculo para o lançamento de multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em virtude da falsidade de declaração, pois em apertada síntese:

- ✓ Não há sobras de recolhimento em GPS (recolhimento a maior);
- ✓ Há períodos sem o devido recolhimento dos créditos compensados;
- ✓ Não há amparo em decisão judicial transitada em julgado, da qual a Br Metals seja litigante;
- ✓ Utilização de supostos créditos de outras entidades (terceiros) para compensar contribuições previdenciárias;
- ✓ Utilização de créditos decadentes;
- ✓ Utilização de créditos inexistentes, uma vez que não há recolhimento;
- ✓ Não possui CND ou Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa.

Não se pode olvidar que, em que pese a opinião pessoal deste julgador sobre o tema, para a análise sobre a procedência do crédito tributário que aqui se discute, a incidência tributária no caso concreto é irrelevante. Importa, sim, observar se houve, pelo sujeito passivo, cumprimento das exigências constantes **da legislação tributária sobre a compensação das contribuições previdenciárias**.

Com o fito de espancar qualquer dúvida: no caso em apreço, o que se discute, a motivação da glosa de compensação realizada pelo Fisco, e se tais motivos demonstram que as informações prestadas eram falsas. Vejamos.

Consta da acusação fiscal o aproveitamento de crédito, para efeitos de compensação, de valores que nem foram pagos, de valores relativos a incidência legalmente imposta, relativos a períodos que nem recolhimento houve e outros inúmeros motivos.

É possível considerar-se que o sujeito passivo não sabia que tais créditos não existiam? É admissível que alguém que nem recolheu o tributo não saiba que não houve pagamento indevido? É concebível que se considere valores decadentes como passíveis de crédito?

Ou diante de tais constatações se possa dizer que as informações prestadas são falsas?

Logo, não cabem os argumentos do contribuinte quando à lisura de seu procedimento e ao direito de compensação por própria vontade. Como bem apontado por Luis Eduardo Schoueri, não há amplo direito à compensação, ao reverso o direito do contribuinte está delineado pela vontade do legislador.

Resta claro, ao reverso, a deliberada vontade, consubstanciada na falsidade da declaração constante da GFIP sobre os valores considerados como crédito,

Com isso, forçoso reconhecer a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo ensejadora da aplicação da multa isolada.

Tal fato, ou seja, o conhecimento por parte do sujeito passivo que o crédito declarado se funda em situação inexistente ou vedada é que caracteriza a falsidade da declaração posto que falso é aquilo que não encontra respaldo em fatos ocorridos.

Tal conduta é que enseja a aplicação da multa prevista no artigo 89, §10, da Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91

Por todo o exposto, acompanhando a Relatora pelas conclusões, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinatura digital)

Carlos Henrique de Oliveira