



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720699/2015-18
ACÓRDÃO	2301-011.733 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUN FOODS AGROINDUSTRIAL CENTRO OESTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/11/2012

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA GFIP. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida com falsidade da declaração apresentada, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150% calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado, sendo despicinda a comprovação de dolo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelle Rezende Cota (Relatora) e Diogenes de Sousa Ferreira que deram

provimento parcial para tornar improcedente a multa consubstanciada no DEBCAD nº 51.074.968-2. Designada para fazer o voto vencedor a Conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias, Carlos Eduardo Avila Cabral, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo a glosa de compensação das contribuições previdenciárias, multa isolada e penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação acessória (CFL 35), relativa ao período de 01/01/2011 a 31/11/2012.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 20/26), extrai-se:

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA - DEBCAD nº 51.074.967-4

O contribuinte efetuou compensação nos valores devidos à Previdência Social nas competências 10/2011 a 07/2012, declarando referidas compensações nas GFIP do estabelecimento 03.620.558/0001-68, no total de R\$ 680.068,21 (seiscentos e oitenta mil, sessenta e oito reais e vinte e um centavos), conforme discriminado em quadro que apresenta.

O contribuinte foi intimado sucessivas vezes a apresentar à fiscalização, a “memória de cálculo de compensações efetuadas”, com a finalidade de provar à fiscalização, a origem dos créditos compensados, bem como os valores de referidos créditos e os procedimentos adotados para a correção dos mesmos. Apesar das intimações o contribuinte não as atendeu, motivo pelo qual foi emitido o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória - AIOA nº

51.074.969-0. Assim, à luz da legislação disciplinadora da matéria, a compensação efetuada pelo contribuinte é indevida, pois foi realizada sem respaldo administrativo, técnico ou judicial para tanto, dado que, apesar de intimado, não demonstrou os motivos que lhe concedesse tal direito, razão pela qual as compensações efetuadas estão sendo glosadas.

MULTA ISOLADA - DEBCAD nº 51.074.968-2

O sujeito passivo, ao fazer inserir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, informação de compensação indevida, compensação essa que sabidamente não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura a conduta ilegal do mesmo. Assim, a postura do autuado amolda-se perfeitamente à situação prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

AI CFL 35 – DEBCAD nº 51.074.969-0

Foi constatado que o contribuinte declarou compensações efetuadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, diminuindo assim, os valores devidos à Seguridade Social.

Diante desta ocorrência, foi solicitado ao contribuinte que o mesmo apresentasse à fiscalização a memória de cálculo das compensações efetuadas, para que ficasse demonstrada a origem dos créditos compensados, bem como os esclarecimentos necessários para justificar este procedimento. O contribuinte não atendeu às intimações e não apresentou nenhum esclarecimento. O contribuinte deixou também de apresentar à fiscalização, o livro razão referente ao ano de 2013.

Não ficaram configuradas as demais circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99.

Diante das alegações colacionadas, a 12ª TURMA da DRJ em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manter a integralidade do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 184/202):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/11/2012

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DO CRÉDITO. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a glosa de compensação em relação a créditos que o contribuinte não demonstra a sua origem, limitando-se a afirmar se tratar de recolhimentos feitos sobre verbas de natureza indenizatória.

A omissão quanto ao mínimo desempenho de seu ônus probatório impede que se reconheça, de ofício, a origem invocada do crédito pretendido, tampouco enseja, em juízo de cognição, a determinação de diligência, na medida em que o crédito constitui matéria disponível do patrimônio do contribuinte.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. CABIMENTO DA MULTA DE MORA.

No caso de compensação indevida, à glosa de compensação aplica-se a multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 e não a multa de ofício prevista no artigo 44 do mesmo diploma legal, não havendo que se falar na cumulatividade de ambas relativamente à mesma lavratura fiscal.

COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO NA GFIP. MULTA ISOLADA. COMPORTAMENTO DISPLICENTE DO CONTRIBUINTE. CABIMENTO.

A multa isolada por compensação com falsidade de sua declaração na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP é cabível na hipótese na qual o contribuinte tenha comportamento flagrantemente displicente quanto à mínima demonstração da natureza do crédito compensado, bem como quanto à sua origem, evidenciando intenção dolosa de se beneficiar da homologação tácita quando ao abatimento de valores devidos por força da utilização de créditos que se mostram inequivocamente inexistentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com referida decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 214/248), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

INVALIDADE DO LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA - ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO CARF - AUTO DE INFRAÇÃO QUE LANÇAR VALOR NÃO PODE EXIGIR MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

2) O Auto de infração que cominou multa isolada carece de legitimidade, devendo ser ele inteiramente anulado. A jurisprudência do CARF é uníssona, ao estabelecer que, na hipótese de cobrança de tributo, a multa vinculada não será isolada, sendo meramente multa de ofício. Cita julgados do CARF. Não poderia a autoridade fazendária realizar lançamento do tributo, tido por indevidamente compensado, com multa isolada decorrente desse mesmo tributo lançado. Ou a multa é isolada, sem qualquer tributo a ela vinculado, ou ela é meramente de

ofício, decorrente da falta de pagamento de tributo, sendo ambos, multa e tributo, objeto do mesmo lançamento fiscal.

3) O auto de infração, ao tempo em que lançou o tributo tido por indevidamente compensado, lastreou o lançamento da penalidade na previsão específica de multa isolada. Tal fato não tem respaldo jurídico, implicando excesso de penalidade, devendo ser improcedente.

DAS COMPENSAÇÕES GLOSADAS - EXISTÊNCIA DE CRÉDITO -COMPROVAÇÃO - NECESSIDADE DE APURAÇÃO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - NULIDADE.

4) Entendeu o auditor glosar as compensações efetuadas e aplicar multa por descumprimento de obrigação acessória ao argumento de que a autuada não apresentou a memória de cálculo das compensações efetuadas. Em consequência entendeu inexistir qualquer respaldo administrativo, técnico ou judicial para tanto.

5) Impende destacar a partir de agora, a origem de tais créditos. Os mesmos se referem a apuração do valor indevidamente recolhido nos últimos 05 anos a título de INSS da parte patronal referente a verbas de natureza de cunho indenizatório. Procedeu-se a tal ato no âmbito administrativo tendo em vista o posicionamento dos Tribunais Superiores acerca da matéria.

6) Argumenta que a cobrança se mostra indevida, posto ter como base de cálculo verbas de natureza indenizatória. Neste ponto, o contribuinte apresenta vários julgados judiciais relativos à não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre as quais afirma seu caráter indenizatório (quinze primeiros dias do auxílio doença, adicional de férias, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio transporte, salário maternidade, férias fruídas).

7) Por fim, considerando a apresentação dos motivos que representam o crédito aproveitado nas GFIP's, há que ser declarado nulo o auto, inclusive da multa de obrigação acessória, vez que a apresentação dos argumentos suprem as intimações no decorrer do procedimento administrativo; para que a Administração Fazendária apure os lançamentos e, caso sejam apontadas irregularidades, seja lavrado novo auto.

ILEGALIDADE DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE 150% - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE

8) A sonegação é definida, segundo os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, como a "ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo". A fraude, por sua vez, é definida como a "ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo". E o conluio é o "ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, visando a obter qualquer dos efeitos próprios da sonegação ou da fraude". A autuação, agora impugnada, entendeu ter ocorrido fraude.

9) Sucede que, ao contrário do imediatismo indevido feito pela autuação, não é toda e qualquer ação praticada com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador do tributo que pode ser qualificada como fraude. O que caracteriza a fraude, do ponto de vista fiscal, é o dolo. Fraude, conforme legalmente definido, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo.

(...)

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminar

Nulidade – Ausência de Motivação – Excesso

A recorrente pugna que o lançamento seja decretado nulo pela impossibilidade da aplicação da multa isolada.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, **bem como acerca da aplicação da MULTA ISOLADA**, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Portanto, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa, porque o contribuinte tomou conhecimento do processo administrativo fiscal em sua integralidade, da motivação de fato e de direito dos lançamentos, nesses contidos os documentos que embasaram a autuação fiscal, e, ainda, lhe foi oportunizado o direito de impugnar as exigências, momento em que deve apresentar todos os meios de prova de que dispuser, o que se perfectibilizou por meio da apresentação da impugnação.

Portanto, não há o que se falar em anulação do ato administrativo

Mérito

Glosa de Compensações

A recorrente pretendo que seja reconhecida a natureza indenizatória de algumas verbas (quinze primeiros dias do auxílio doença, adicional de férias, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio transporte, salário maternidade, férias fruídas). Para tanto, colaciona doutrina e acervo jurisprudencial sobre elas.

Ocorre, contudo, que não há qualquer elemento de prova, por mais indiciário que seja, que faça sequer surgir a dúvida de que os valores utilizados pelo contribuinte como “crédito” se referem a recolhimentos efetuados sobre valores relativos a rubricas que possam assumir o cunho indenizatório. Ao contrário, no curso da fiscalização, a contribuinte foi devidamente intimada, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 04, datado de 19/01/2015 (fl. 48), com a finalidade de que pudesse justificar as diferenças apontadas na planilha anexa ao TIF nº 04.

A recorrente manteve-se inerte quanto à solicitação fiscal, não prestando qualquer justificativa, tampouco argumentando, como o faz agora, o caráter indenizatório das diferenças apontadas.

Como bem delineado pela decisão de primeira instância, a atividade do julgamento deve ser norteadada pela verdade real, atribuindo-se ao julgador relativo poder de instrução de ofício, de forma que este possa determinar a realização de medidas necessárias ao esclarecimento da veracidade dos fatos sobre os quais se tem o lançamento. Ocorre, contudo, que esta atribuição não é ilimitada, devendo encontrar seu fundamento na dúvida criada ao julgador.

No caso em tela, não há dúvida por parte desta Relatora na medida em que o contribuinte apenas alegou uma tese jurídica sem qualquer base material nos autos, embora pudesse e devesse fazê-lo. Não se exige, a princípio, para a determinação da diligência, a prova cabal da real natureza de todos os pagamentos, mas, no mínimo, uma demonstração de que há pagamentos de natureza indenizatória, justificando que a fiscalização proceda à nova análise dos fatos.

Neste diapasão, sem razão a recorrente.

Da Multa Isolada

O DEBCAD nº 51.074.968-2 trata-se da aplicação da multa isolada prevista na Lei nº 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 recorrente aduz, em apertada síntese, que agiu de forma esboçada, 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 dispõe o Relatório Fiscal, *in verbis*:

(...)

O sujeito passivo, ao fazer inserir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, informação de compensação indevida, compensação essa que sabidamente não tem direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social.

(...)

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 despretensiosa.

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 nº 2302-002.308, da lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, de onde peço vênia 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 nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)

II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei nº 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 encontrasse assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a inflição 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84) Crime doloso(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;(Incluído pela Lei nº 7.209/84) Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 benéfica 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 também já foi objeto de julgamento pela 1 Turma Ordinária da 4 Câmara nos autos do processo nº 11030.721697/2012-67, congruente restou explicitado no voto do Acórdão nº 2401-004.741, da lavra do Conselheiro Cleberson 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 acepção, 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 imposição da multa, a meu ver, é na verdade, o mesmo da glosa, ou seja, ausência de comprovação do crédito. Assim sendo, por óbvio, este motivo ensejou a glosa mas não é suficiente para aplicação.

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.

Portanto, deve ser afastada a aplicação da multa isolada.

Uma vez afastada a multa isolada, deixo de manifestar acerca dos argumentos de ofensa a razoabilidade e proporcionalidade por ser a penalidade confiscatória.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para tornar improcedente a multa isolada consubstanciada no DEBCAD nº 51.074.968-2.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Redatora Designada

Com a devida vênia, divirjo da Relatora quanto ao afastamento da multa isolada consubstanciada no Auto de Infração nº 51.074.968-2.

Como bem detalhado no Relatório Fiscal, a contribuinte efetuou compensação de créditos que não gozavam de liquidez e certeza, o que, no entender desta Conselheira, caracteriza

falsidade, sendo cabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91.

Cumprе ressaltar que, de acordo com o referido dispositivo, a multa isolada corresponde ao dobro do percentual indicado no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, não havendo qualquer relação com a existência de dolo, fraude ou simulação. Tal penalidade não se confunde com a disciplinada no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, utilizada nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Resta claro, portanto, que a autoridade fiscal não precisa demonstrar a ocorrência de dolo na compensação em análise para proceder à aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, ao contrário do que sustenta a Relatora.

É nesse sentido a recente jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do CARF sobre o tema:

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. Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

(Acórdão nº 9202-011.644 de 23/01/2025, Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)

MULTA ISOLADA 150%. FALSIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTIDAS NA GFIP.

Ficando comprovada a inserção de informações falsas em sua GFIP, utilizando créditos inexistentes e alcançados pela prescrição para realizar compensação tributária, deve ser aplicada a multa isolada de 150%, conforme dispõe o §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

(Acórdão nº 9202-011.535 de 17/10/2024, Relatora Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS COMPENSADOS. 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 de 25/10/2023, Relatora Sheila Aires Cartaxo Gomes)

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

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10 da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos não líquidos e certos.

(Acórdão nº 9202-009.483 de 27/04/2021, Relator Mauricio Nogueira Righetti)

Importante registrar nesse ponto que o Acórdão nº 2401-004.741 de 05/04/2017, cujos fundamentos foram apontados no Voto Vencido para corroborar as conclusões da Relatora, teve o Recurso Especial da PGFN provido pela CSRF, prevalecendo, portanto, o entendimento exarado no Acórdão nº 9202-009.265 de 14/12/2020 assim ementado:

PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida, com a inserção de informações falsas em GFIP, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Para a aplicação de multa prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8212/1991, caberá à autoridade fiscal a demonstração da efetiva falsidade na declaração, que consiste na inexistência de direito líquido e certo a compensação, não sendo necessária a imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Vale mencionar, ainda, que os demais acórdãos evocados pela Relatora são do ano de 2013, bem mais antigos que os trazidos neste Voto Vencedor.

Em vista de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll