



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10134.722777/2019-85
ACÓRDÃO	2302-004.651 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SABER SERVICOS EDUCACIONAIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2017

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GFIP. DECLARAÇÃO FALSA. ART. 89, § 10, DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CABIMENTO.

A multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, exige a ocorrência de compensação indevida acompanhada da comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Constatada, mediante procedimento fiscal, a utilização de créditos superiores aos efetivamente existentes para fins de compensação em GFIP, e não comprovada pelo contribuinte a liquidez e certeza dos créditos utilizados, impõe-se a aplicação da multa isolada calculada sobre o valor do débito indevidamente compensado.

COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao sujeito passivo demonstrar a origem, a liquidez e a certeza dos créditos utilizados em procedimento de compensação.

A ausência de comprovação suficiente dos créditos informados em GFIP impede o reconhecimento da compensação e autoriza a manutenção da penalidade quando presentes os requisitos previstos na legislação.

PROCESSO CONEXO. PREJUDICIALIDADE. JULGAMENTO SIMULTÂNEO.

A relação de prejudicialidade entre o processo de não homologação das compensações e o processo relativo à multa isolada resta atendida quando ambos são apreciados conjuntamente, nos termos do art. 135, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

DIREITO DE AÇÃO. MULTA ISOLADA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO.

A multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, não decorre do exercício do direito de petição ou da simples não homologação da compensação.

A penalidade incide sobre a prestação de declaração considerada falsa em documento dotado de efeitos tributários, quando comprovada a utilização de créditos insuficientes para lastrear as compensações efetuadas.

ALEGAÇÃO DE ERRO DE APURAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A alegação de mero erro no controle dos créditos, desacompanhada de elementos capazes de infirmar as conclusões da fiscalização ou demonstrar incorreção objetiva na metodologia adotada, não afasta a presunção de legitimidade do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação relativa ao caráter confiscatório da multa, em rejeitar a prejudicial suscitada pela recorrente e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosimery Brandao Barbosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SABER SERVIÇOS EDUCACIONAIS S.A., em face do Acórdão 06-70.285 proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte e manteve integralmente o crédito tributário lançado mediante Auto de Infração relativo à multa isolada regulamentar no valor de R\$ 3.126.430,82 (três milhões, cento e vinte e seis mil, quatrocentos e trinta reais e oitenta e dois centavos).

1.AÇÃO FISCALIZATÓRIA

O lançamento fiscal(fl.s.02/07) decorre da aplicação de multa isolada de 150% sobre compensações previdenciárias consideradas indevidas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), sob o fundamento de que a contribuinte teria apresentado declarações falsas ao informar créditos superiores aos efetivamente existentes para fins de compensação.

Segundo a fiscalização, a análise das compensações revelou insuficiência do direito creditório utilizado para lastrear parte das compensações declaradas, apurando-se débito originalmente compensado no montante de R\$ 2.084.287,28, circunstância que ensejou a aplicação da multa isolada correspondente a R\$ 3.126.430,82, além da lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais.

Conforme consignado no Relatório Fiscal, o procedimento de fiscalização teve por objeto a verificação das compensações declaradas em GFIP, oportunidade em que a contribuinte foi intimada a demonstrar a origem dos créditos utilizados e apresentar os respectivos documentos comprobatórios. Após o exame dos elementos apresentados e dos dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal concluiu que parte das compensações não possuía

suporte em créditos líquidos e certos, entendendo que a utilização de créditos superiores aos efetivamente existentes caracterizaria falsidade das declarações apresentadas, fundamento utilizado para aplicação da penalidade prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

A recorrente, empresa do setor educacional que presta serviços a grandes tomadores, entre os quais se incluem Vale S/A, Salobo Metais S/A, Instituto Embraer de Educação e Pesquisa e Alcoa World Alumina, sofre retenção de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Os valores retidos são utilizados para compensação das contribuições previdenciárias devidas sobre a folha de pagamento; quando há sobra de créditos em determinada competência, o excedente é aproveitado em competências posteriores, conforme autorizado pela legislação de regência.

Esse regime de compensação pela sistemática de retenção na cessão de mão de obra, introduzido pela Lei nº 9.711, de 1998, constitui o pano de fundo fático de toda a controvérsia.

No curso do procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a indicar detalhadamente a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP, bem como a apresentar os documentos comprobatórios dos recolhimentos indevidos e demonstrativo de apuração dos créditos compensados, com valores originários, atualização monetária e critérios de cálculo. Foram apresentadas respostas à intimação, requerimentos de dilação de prazo e documentos comprobatórios juntados aos autos ao longo do procedimento.

A fiscalização analisou as alegações e os documentos fornecidos pela interessada e cotejou esses dados com as informações extraídas dos sistemas informatizados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Como resultado dessa análise, foi emitido o Despacho Decisório nº 43/2019-RFB/VR06A/DICRED/COMPPREV, no bojo do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 10680.745453/2019-29, que considerou indevidas parte das compensações declaradas em GFIP.

Consoante o relato fiscal, a contribuinte possuía direito creditório relativo a saldo remanescente de retenção sobre notas fiscais de prestação de serviços. Todavia, ao atualizar monetariamente os créditos apurados e realizar o batimento com os débitos compensados em GFIP, a fiscalização constatou que os créditos eram insuficientes para lastrear a totalidade das compensações declaradas, remanescendo débitos não extintos por compensação no montante

original de R\$ 2.084.287,28 (dois milhões, oitenta e quatro mil, duzentos e oitenta e sete reais e vinte e oito centavos).

A partir dessa constatação, a fiscalização lavrou dois instrumentos distintos, embora conexos: o primeiro, no PAF nº 10680.745453/2019-29, para constituição do crédito tributário das contribuições previdenciárias cujas compensações não foram homologadas; o segundo, no presente PAF nº 10134.722777/2019-85, para aplicação da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, totalizando R\$ 3.126.430,82.

No Relatório Fiscal do Auto de Infração da Multa Isolada por Falsidade na Declaração em GFIP (fls.10/15), a autoridade lançadora expôs os fundamentos de fato e de direito que subsidiaram a aplicação da penalidade qualificada, nos seguintes termos:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA CONSIDERADA INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA APLICADA EM DOBRO.

Na hipótese de compensação indevida e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

O presente relatório fiscal é parte integrante do Processo Administrativo Fiscal (PAF) de nº 10134.722777/2019-85 e tem por objetivo apresentar a descrição dos fatos e dos fundamentos legais que subsidiam, exclusivamente, a lavratura do Auto de Infração relativo a multa isolada prevista no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991.

2. Foi instaurado procedimento de fiscalização junto a empresa acima identificada, tendo por objetivo verificar as compensações declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) no período de 12/2014 a 13/2017.

3. O sujeito passivo foi intimado a indicar detalhadamente a origem dos créditos utilizados nas competências em que foram declaradas as compensações em GFIP, apresentando além dos documentos comprobatórios dos recolhimentos indevidos e

da compensação efetuada, um demonstrativo de apuração dos créditos compensados (em que constem os valores originários e atualizados, com explicações sobre os critérios de atualização utilizados).

4. Da análise das alegações e dos documentos apresentados pelo interessado bem como do cotejo dos dados extraídos dos sistemas informatizados da RFB foi emitido, no bojo do PAF nº 10680.745453/2019-29, o competente Despacho Decisório nº 43/2019 RFB/VR06A/DICRED/COMPPREV, que considerou indevidas parte das compensações declaradas em GFIP. Cópia do referido Despacho Decisório foi anexada ao presente processo.

FUNDAMENTOS LEGAIS

5. Traremos a seguir a fundamentação da aplicação da Multa Isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

6. A penalidade aplicada tem como fundamento legal o § 10 do artigo 89 da Lei 8.212, 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).

§ 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).

7. A seguir transcrevemos o inciso I do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

8. Portanto, para a aplicação da multa isolada correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor total do débito compensado, devem estar presentes tanto a compensação indevida quanto a falsidade da declaração apresentada.

9. A compensação indevida já restou demonstrada no Despacho Decisório nº 43/2019-RFB/VR06A/DICRED/COMPREV, exarado no PAF nº 10680.745453/2019-29, conexo a este, tal como lá está descrito. Resta verificar então o segundo elemento necessário à aplicação da multa de 150%, ou seja, verificar se houve falsidade na declaração apresentada.

10. Temos que parte das compensações informadas em GFIP pelo contribuinte foram consideradas integralmente indevidas em algumas competências e parcialmente indevidas em outras, visto o direito creditório alegado pelo interessado ser insuficiente para lastrear a totalidade das compensações declaradas em GFIP no período fiscalizado.

11. De fato, foi constatado que o interessado possuía direito creditório relativo a saldo remanescente relativo a retenção sobre Notas Fiscais. Porém, ao atualizarmos monetariamente os créditos apurados e fazermos um batimento com os débitos compensados em GFIP, apuramos valores de débitos não extintos por compensação no montante original de R\$ 2.084.287,28. Sendo assim, a informação pela empresa de um crédito superior ao efetivamente existente para aproveitamento em procedimento de compensação é motivo suficiente para configurar a falsidade na legislação. Não há como imaginar que o contribuinte não tinha consciência de que seu direito creditório era insuficiente, visto os créditos de retenção apurados pela fiscalização estarem declarados em GFIP.

12. É oportuno aqui destacar que ao informar a compensação por meio da GFIP a empresa deixa de recolher o valor compensado aos cofres públicos, impondo assim ao Fisco o ônus de efetuar um procedimento fiscal e no caso da compensação ser considerada indevida, ainda lançar o valor indevidamente compensado e exigir o valor devido. Desse modo, o contribuinte deve estar preparado para demonstrar o crédito que alega possuir. A demonstração deve ser precisa e correta, a fim de conceder liquidez e certeza aos créditos utilizados em procedimento de compensação.

13. Assim, ao utilizar-se de créditos em valores superiores ao apurados pela fiscalização, entendemos que o contribuinte atuou com vontade livre e consciente no sentido de reduzir e/ou suprimir o valor devido a Previdência Social e o

subsequente recolhimento aos cofres públicos de sua obrigação tributária, restando caracterizada a inexistência de direito líquido e certo em favor do contribuinte, com a consequente conclusão de que as compensações foram realizadas mediante declarações visivelmente desvinculadas da realidade.

14. Cumpre ainda informar que em função da constatação, no curso do procedimento fiscal, de que a empresa fez inserir em GFIP informação indevida de compensação, reduzindo assim o valor final recolhido das contribuições devidas à Previdência Social, e que tal conduta configura, em tese, crime contra a ordem tributária e contra a Previdência Social, será lavrada a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais em relatório à parte, endereçada à autoridade competente.

15. Por todo o exposto, e nos termos do relatório e fundamentação legal acima, decido aplicar a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 89, §10, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre o valor das compensações consideradas indevidas e informadas pela empresa nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP's), conforme discriminado no "ANEXO I – DEMONSTRATIVO DA MULTA ISOLADA".

2.IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração (fls.5452/5460), aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

A impugnante esclareceu que, em razão da natureza dos serviços que presta, sofre a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal emitida, valor esse utilizado para pagamento via compensação das contribuições previdenciárias do próprio mês; em algumas competências, há sobra de valores que são objeto de compensações em meses posteriores, conforme permitido pela legislação vigente.

Aduziu que a fiscalização, ao analisar as diversas compensações realizadas pelas empresas do grupo, englobando os créditos retidos durante os anos de 2011 a 2018, cujo valor total aproximado é de R\$ 32.500.000,00 (trinta e dois milhões e quinhentos mil reais), entendeu que parte dessas compensações era indevida, equivalente a aproximadamente R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), o que representa cerca de 6% do total das compensações realizadas. Com isso, além da cobrança do valor glosado no processo administrativo conexo, foi lavrado o Auto de

Infração em análise, imputando a cobrança da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, correspondente a 150% do valor total do débito supostamente compensado de maneira indevida.

Sustentou, de pronto, que o julgamento do presente processo deveria ficar suspenso até o final da análise da validade das glosas das compensações nos autos do processo correlacionado nº 10680.745453/2019-29.

No mérito, a impugnante afirmou que a tentativa de penalizar o contribuinte com a imputação da multa de 150% viola o princípio constitucional do direito de ação, pois, havendo um pedido administrativo de compensação, não poderia o contribuinte ser condenado a pagar multa apenas em razão de seu indeferimento.

A validação da multa configuraria um entrave extra ao contribuinte, que seria punido com multa de 150% caso seu pleito não fosse atendido, o que dificultaria e afastaria o contribuinte de buscar seu direito ao suposto crédito, favorecendo indevidamente o Fisco. Ressaltou que no ordenamento jurídico pátrio presume-se a inocência, de modo que imputar essa multa, visando coibir o abuso do direito à compensação, parte do pressuposto de que o contribuinte agiu de má-fé, invertendo a lógica do sistema tributário.

Em segundo lugar, a impugnante sustentou o caráter confiscatório da multa de 150%, por ser superior ao próprio valor do crédito pleiteado, afastando ainda mais o contribuinte do exercício de seu direito de ação.

Em terceiro lugar, a impugnante alegou a ausência de dolo ou má-fé, sustentando que os pedidos de compensações não estavam revestidos de intenção fraudulenta. Destacou que do total transmitido, foram encontrados supostos erros nos créditos apontados somente em relação a aproximadamente 6% (seis por cento) delas, o que evidenciaria meros erros na apuração, totalmente explicáveis diante da enorme quantidade de documentos fiscais emitidos que geram a retenção dos 11% do valor da nota fiscal da prestação do serviço.

Por fim, a impugnante defendeu que o dispositivo legal em análise dispõe sobre a aplicação da multa qualificada nos casos de falsidade do contribuinte, e que essa falsidade, embora não explícita na lei, impõe a comprovação de dolo ou má-fé, não bastando a mera constatação de insuficiência de créditos.

Ao final, requereu o provimento da impugnação para cancelar a cobrança da multa.

3.DECISÃO RECORRIDA

A impugnação foi apreciada pela 6ª Turma da DRJ/CTA(fl.s.5548/5588), por meio do Acórdão nº 06-70.285, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo a aplicação da multa isolada regulamentar no valor de R\$ 3.126.430,82.

No relatório do acórdão recorrido, a DRJ/CTA sintetizou os fatos narrados no Relatório Fiscal e os argumentos da impugnação, transcrevendo os trechos essenciais de ambas as peças. O voto condutor do acórdão abordou as seguintes questões:

Quanto à alegada conexão com o processo nº 10680.745453/2019-29, a DRJ/CTA esclareceu que, em respeito à determinação contida na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017 (art. 135, § 2º), dada a relação de prejudicialidade entre os processos, o PAF nº 10680.745453/2019-29 foi analisado pela mesma Turma de Julgamento na mesma sessão de 26/06/2020, tendo sido julgada improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório de não homologação das compensações, nos termos do Acórdão nº 06-070.284. Desse modo, o voto do acórdão recorrido limitou-se a analisar apenas as questões correlatas à multa isolada por compensação com falsidade da declaração.

Sobre as decisões judiciais e administrativas colacionadas pela impugnante, a DRJ/CTA afastou sua eficácia vinculante, sustentando que a atividade da Administração Pública é pautada pelo princípio da legalidade, que as decisões judiciais produzem efeitos apenas entre as partes, e que as decisões administrativas, na ausência de norma legal que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Quanto à alegada violação de princípios constitucionais, a DRJ/CTA rejeitou a argumentação de que a multa violaria o direito de ação. Esclareceu que não se trata de mero pedido de compensação indeferido, mas do fato de a contribuinte ter inserido informações falsas em GFIP, que acarretaram a diminuição dos tributos devidos.

Discorreu sobre a sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional, e sobre a compensação como forma de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II, do CTN. Destacou que a compensação declarada tem os mesmos efeitos do recolhimento, mas que a primeira condição é a obrigação de comprovar documentalmente a real existência de crédito líquido e certo, e que o não atendimento dessa exigência invalida a compensação. Concluiu que, constatados fatos e circunstâncias que

caracterizem a falsidade da declaração, além da glosa da compensação, deve ser aplicada a penalidade de multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

A DRJ invocou, ainda, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, para vedar o afastamento da aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade no âmbito do processo administrativo fiscal, e o art. 142, parágrafo único, do CTN, para afirmar o caráter vinculado e obrigatório da atividade de lançamento.

No tocante à caracterização da falsidade da declaração, a DRJ/CTA acompanhou integralmente a fundamentação da fiscalização. Consignou que, no processo administrativo conexo, foram analisados créditos decorrentes de sobras de retenções de 11% sobre nota fiscal ou fatura, e que parte das compensações informadas em GFIP foi considerada indevida porque o direito creditório alegado era insuficiente para lastrear a totalidade das compensações declaradas. Destacou que a autoridade fiscal analisou os documentos produzidos pela própria impugnante, contratos de prestação de serviços, notas fiscais, planilhas e demonstrativos diversos, confrontando-os com as informações constantes dos sistemas internos da RFB, o que resultou na não homologação das compensações no valor originário de R\$ 2.084.287,29.

A DRJ enfatizou que a declaração de compensação indevida em GFIP caracteriza a prática de inclusão de falsa informação em documento público e obrigatório, dotado de efeitos tributários, pois se tem, de imediato, a redução do montante dos tributos declarados como devidos e, decorrido o lapso decadencial sem a revisão da compensação, opera-se a extinção do respectivo crédito tributário pela homologação tácita.

Concluiu que a hipótese de incidência da norma legal é o fato de o contribuinte promover uma compensação na qual se comprove falsidade da declaração por ele apresentada, bastando a constatação do fato para que se materialize o dever de a autoridade fiscal lançar a referida multa. Ressaltou, ainda, que a impugnante não logrou demonstrar a origem dos créditos utilizados nas compensações informadas em GFIP nem demonstrar eventual incorreção no procedimento fiscal adotado.

Por essas razões, a 6ª Turma da DRJ/CTA votou pela improcedência da impugnação, mantendo a multa isolada regulamentar no valor de R\$ 3.126.430,82, conforme a seguinte ementa :

CONTENCIOSO.ADMINISTRATIVO.ILEGALIDADE
INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

E O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

COMPENSAÇÃO. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INEFICÁCIA.

Alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem são inócuas e ineficazes para a formação da convicção do julgador.

4.DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário (fls.5564/5576), protocolado em 24 de agosto de 2020, insurgindo-se contra o Acórdão nº 06-70.285. No recurso, reitera que a controvérsia não reside na mera glosa das compensações, mas na ausência de demonstração da falsidade exigida pelo § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 para aplicação da multa isolada em dobro. Sustenta que a fiscalização não demonstrou qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou de má-fé, limitando-se a concluir pela insuficiência do direito creditório utilizado, situação que, segundo defende, poderia caracterizar erro de apuração, mas jamais falsidade da declaração. Reafirma que apenas cerca de 6% do volume total das compensações efetuadas foi objeto de glosa, circunstância incompatível com a conclusão de que teria havido atuação deliberadamente fraudulenta. Invoca novamente precedentes administrativos e judiciais que

distinguem erro de falsidade, defendendo que esta pressupõe demonstração inequívoca de intenção dolosa do contribuinte. Ao final, requer a reforma integral da decisão recorrida, com o cancelamento da multa isolada e a desconstituição do crédito tributário lançado.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, Relator.

1.ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário merece ser conhecido apenas em parte.

No que concerne à alegação de que a multa de ofício possui caráter confiscatório, verifica-se que a matéria escapa à competência de apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Isso porque o exame da compatibilidade de penalidade tributária com o princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal) demanda controle de constitucionalidade, atribuição reservada ao Poder Judiciário.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, "*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*". Desse modo, ainda que a insurgência esteja formulada sob a perspectiva da proporcionalidade ou da vedação ao efeito confiscatório, sua análise pressupõe o afastamento da aplicação de dispositivo legal vigente, providência que não se insere na esfera de competência deste órgão julgador.

Em razão disso, conheço em parte do Recurso Voluntário, prosseguindo-se na análise das demais matérias regularmente devolvidas à apreciação deste Colegiado.

2.PREJUDICIAL DE MÉRITO

A recorrente(fl.5568) sustenta que o julgamento da multa isolada deve ser atrelado ao desfecho do processo nº 10680.745453/2019-29, no qual se discute a validade das glosas das compensações que constituem o pressuposto fático da penalidade ora questionada, nos seguintes termos :

Considerando a natureza da multa isolada regulamentar em cobrança, seu julgamento deve ser atrelado ao processo 10680.745453/2019-29, no qual está sendo discutida a validade ou não das glosas das compensações realizadas pela Duta Fiscalização.

A tese da contribuinte, é a de que, enquanto não houver decisão definitiva sobre a legitimidade das compensações glosadas, não se pode afirmar a ocorrência de compensação

indevida, elemento essencial à aplicação da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

A relação de prejudicialidade entre os processos é inegável e, aliás, foi expressamente reconhecida pela própria DRJ/CTA no acórdão recorrido. Com efeito, o voto condutor do Acórdão 06-70.285 consigna que, em respeito à determinação contida no art. 135, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, dada a relação de prejudicialidade entre o processo que trata da manifestação de inconformidade contra a não homologação das compensações e o processo que trata da aplicação da multa isolada, ambos devem tramitar de forma vinculada e, quando possível, ser decididos simultaneamente.

E foi exatamente o que ocorreu. A mesma 6ª Turma da DRJ/CTA, na mesma sessão de 26 de junho de 2020, julgou o PAF nº 10680.745453/2019-29 (manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório nº 43/2019, que não homologou as compensações), proferindo o Acórdão nº 06-070.284, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo as glosas realizadas pela fiscalização. Assim, o pressuposto fático da multa isolada, a existência de compensações consideradas indevidas, já foi examinado e confirmado pela instância *a quo* em julgamento simultâneo.

Não há, portanto, nulidade por omissão ou violação ao dever de julgamento conjunto. A preocupação da recorrente com a vinculação entre os processos foi adequadamente atendida pela DRJ/CTA, que os julgou de forma coordenada e na mesma data, em estrita observância à disciplina normativa que rege a matéria.

Dessa forma, passa-se ao exame dos pressupostos específicos da multa isolada.

3. MÉRITO

3.1 DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DOLO OU MÁ-FÉ

A recorrente sustenta (fls. 5569) que a fiscalização não teria demonstrado a existência de dolo ou má-fé, afirmando que a divergência decorreu de mero erro na apuração dos créditos previdenciários, da seguinte forma:

Como se observa, o cerne da discussão é quanto à aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) face às falsidades nas declarações apontadas no lançamento. Ocorre que, como será aqui apontado, se de fato tais compensações não forem homologadas, o motivo foi algum erro no controle do crédito, não sendo evidenciado qualquer dolo ou má-fé da recorrente.

Todavia, os elementos constantes dos autos não corroboram essa conclusão.

O Relatório Fiscal registra que a autoridade fiscal promoveu análise individualizada dos documentos apresentados pela própria contribuinte, confrontando contratos, notas fiscais, demonstrativos internos e informações constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Após a atualização monetária dos créditos efetivamente comprovados e o cotejo desses valores com as compensações informadas em GFIP, concluiu-se pela existência de débitos compensados sem lastro em direito creditório suficiente, no montante originário de R\$ 2.084.287,28.

A fiscalização consignou expressamente que a contribuinte foi intimada a demonstrar detalhadamente a origem dos créditos utilizados, oportunidade em que lhe foi facultada ampla produção documental.

Não obstante, entendeu que a documentação apresentada não foi capaz de comprovar a liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações realizadas.

Com base nesse conjunto probatório, concluiu que a contribuinte informou em GFIP créditos superiores aos efetivamente existentes, reduzindo o valor das contribuições previdenciárias devidas.

A decisão recorrida acolheu essa conclusão, ressaltando que a declaração de compensações sem respaldo em crédito suficiente configura prestação de informação falsa em documento obrigatório destinado à apuração das contribuições previdenciárias.

Nesse contexto, a recorrente limita-se a afirmar que teria ocorrido erro de controle dos créditos, mas não apresenta demonstração capaz de infirmar as conclusões técnicas produzidas durante a fiscalização nem evidencia qualquer equívoco objetivo na metodologia utilizada pela autoridade lançadora.

As alegações defensivas permanecem genéricas, desacompanhadas de prova apta a afastar as conclusões constantes do lançamento.

3.2 VIOLAÇÃO AO DIREITO DE AÇÃO

A recorrente assevera (fls.5570) que a penalidade aplicada pela fiscalização, viola o princípio constitucional do direito de ação, nos seguintes termos:

a tentativa de penalizar o contribuinte com a imputação desta multa em análise viola seu princípio constitucional do direito de ação, pois, se houve um pedido administrativo, não pode ser o contribuinte condenado a pagar multa apenas em razão de seu indeferimento.

A validação desta multa configuraria um entrave extra ao contribuinte, ao qual seria imputada uma multa extra no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) caso seu pleito não seja atendido. Ou seja, estaria claramente dificultando e afastando o contribuinte de buscar seu direito ao suposto crédito, favorecendo, por outro lado, o Fisco.

É preciso ressaltar que no ordenamento jurídico pátrio presume-se a inocência, assim, imputar esta multa, visando coibir o abuso do direito à compensação do contribuinte, parte do pressuposto que o mesmo agira de má-fé, invertendo-se a lógica do sistema tributário.

Ademais, é importante destacar que a alíquota da multa imposta é abusiva, já que superior ao próprio valor do crédito pleiteado, afastando, ainda mais, o contribuinte do exercício de seu direito de ação.

Não assiste razão ao recorrente.

Essa linha argumentativa, conquanto bem articulada, não se sustenta quando se examina a real natureza jurídica da penalidade em discussão. A multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, não pune o contribuinte pelo exercício do direito de petição, nem pelo acesso à via administrativa, nem pelo simples indeferimento do pedido de compensação. O que a norma sanciona é uma conduta específica e qualificada: a inserção de informações falsas em GFIP, documento público dotado de efeitos tributários, com a consequente redução do montante das contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas aos cofres públicos.

É preciso distinguir, com clareza, dois planos que a recorrente busca fundir em um só. O primeiro plano é o do direito de compensar: o contribuinte tem, efetivamente, o direito de utilizar créditos líquidos e certos para extinguir débitos tributários por compensação, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, e de formalizar esse procedimento mediante a entrega de

declaração de compensação, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse exercício, não há qualquer ilicitude, o contribuinte age no legítimo exercício de um direito subjetivo.

O segundo plano é o da conduta ilícita: quando o contribuinte, a pretexto de exercer o direito de compensar, insere em GFIP informações que não correspondem à realidade, declarando a existência de créditos que sabe, ou deveria saber, serem insuficientes ou inexistentes, extrapola a esfera do exercício regular do direito e adentra o campo da infração tributária qualificada. Não é o pedido de compensação que é punido; é a falsidade da declaração que o instrumentaliza.

O direito de compensar, como todo direito subjetivo no âmbito tributário, não é absoluto nem incondicional. Ele se submete à verificação da liquidez e certeza dos créditos alegados, a cargo do sujeito passivo, e à posterior homologação pela autoridade fiscal, nos termos do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece que a compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Se o contribuinte declara um crédito que não possui ou que é inferior ao montante compensado, não está simplesmente exercendo um direito, está distorcendo a verdade perante a Administração Tributária, com reflexos diretos sobre a arrecadação.

Assim, a tese de violação ao direito de ação não merece acolhimento.

3.3DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO § 10 DO ART. 89 DA LEI Nº 8.212/1991

No caso em tela, a multa aplicada possui fundamento específico no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, dispositivo que prevê sua incidência quando, em compensação indevida, restar comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Segundo consignado no lançamento, não se trata de simples divergência interpretativa ou de mera improcedência de pedido de compensação.

A fiscalização concluiu que a contribuinte declarou créditos superiores aos efetivamente existentes e utilizou tais valores para reduzir o recolhimento das contribuições previdenciárias.

A decisão recorrida destacou que a compensação informada em GFIP produz efeitos imediatos sobre a apuração do tributo devido, razão pela qual a declaração deve estar lastreada em crédito líquido e certo, cuja comprovação incumbe ao contribuinte.

No presente caso, entendeu-se demonstrado que os créditos utilizados não correspondiam aos valores efetivamente disponíveis para compensação, circunstância que caracteriza a hipótese legal de incidência da penalidade.

Não se identifica, portanto, qualquer ilegalidade na subsunção dos fatos à norma aplicada pela fiscalização.

Assim, considerando que no recuso voluntário não foi apresentado qualquer argumento ou documento apto a afastar as conclusões apuradas no processo de fiscalização e que a decisão da DRJ foi acertada ao manter o lançamento, adoto-a e reproduzo-a como fundamento no presente voto, nos termos do art. 114, §12 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

Conexão com o Processos nº 10680.745453/2019-29

7. Sustenta a Impugnante que o julgamento deste processo (multa isolada de 150%) deve ficar suspenso até o final da análise da validade das glosas das compensações nos autos do processo co-relacionado 10680.745453/2019-29.

7.1. Cabe esclarecer que, em respeito à determinação contida na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, dada a relação de prejudicialidade do processo

nº 10680.745453/2019-29, que trata da manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório nº 43/2019-RFB/VR06A/DICRED/COMPPEV de 14/11/2019, por meio do qual foram consideradas indevidas e não homologadas as compensações declaradas em GFIP, com o processo ora em análise que trata da aplicação de multa isolada de 150% sobre o montante indevidamente compensado, devem esses tramitar de forma vinculada:

Art. 135. [...]

[...] § 2º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação e impugnação da multa de ofício a que se refere o art. 74, os recursos deverão ser, quando possível, decididos simultaneamente.

7.2. Assim, em face da conexão entre as questões tratadas nos processos citados, o Processo Administrativo nº 10680.745453/2019-29, foi analisado por esta Turma de Julgamento, nesta mesma Sessão, de 26/06/2020, tendo sido julgada improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, nos termos do Acórdão nº 06-070.284.

7.3. Desse modo, o presente voto analisará apenas as questões correlatas à multa isolada por compensação com falsidade da declaração (código de receita 2398), em decorrência da não homologação das compensações declaradas em GFIP pelo sujeito passivo.

Do lançamento fiscal e multa isolada regulamentar

10. O auto de infração em tela exige multa regulamentar de 150% sobre o montante indevidamente compensado, em razão de restar caracterizada a falsidade das compensações efetuadas e dada a irregularidade no procedimento adotado pela Contribuinte.

10.1. No processo administrativo de nº 10680.745453/2019-29 foram analisados créditos decorrentes de sobras de retenções não utilizadas no mês pela empresa prestadora de serviços e decorrentes de retenções de 11% sobre Nota Fiscal ou Fatura, disciplinada pela Lei nº 9.711, de 1998. No entanto, parte das compensações informadas em GFIP pela contribuinte foi considerada integralmente indevida em algumas competências e parcialmente indevida em outras, visto que o direito creditório alegado pela interessada ser insuficiente para lastrear a totalidade das compensações declaradas em GFIP no período fiscalizado.

10.2. A Impugnante sustenta a ilegitimidade da multa regulamentar, alegando, em síntese, que “é preciso ressaltar que no ordenamento jurídico pátrio presume-se a inocência, assim, imputar esta multa, visando coibir o abuso do direito à compensação do contribuinte, parte do pressuposto que o mesmo agira de má-fé, invertendo-se a lógica do sistema tributário. [...] Ademais, é importante destacar que a alíquota da multa imposta é abusiva, já que superior ao próprio valor do crédito pleiteado, afastando, ainda mais, o contribuinte do exercício de seu direito de ação”. [...] Segue argumentando que “mesmo que fique constatado no processo em análise que de fato foram informados nas GFIP créditos não existentes, não se caracteriza dolo ou má-fé, mas meros erros na apuração, totalmente explicáveis diante da enorme quantidade de documentos fiscais emitidos que geram a retenção dos 11% do valor da Nota Fiscal da prestação do serviço.”

10.3. Nesse contexto, a Lei nº 8.212, de 1991, ao tratar da multa aplicável pela realização de compensação indevida de contribuições sociais previdenciárias em GFIP, assim determina:

Art. 89.

[...]

§ 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).

10.4. O inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a que se refere o § 10 antes transcrito, preceitua:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

10.5. No caso ora analisado, a Impugnante informou em GFIP créditos que efetivamente não existiam, deixando, conseqüentemente, de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias devidas. E, tendo a oportunidade de esclarecer as informações prestadas e de comprovar/detalhar a origem dos créditos utilizados nas referidas compensações, alegou falta de clareza na glosa de compensação por parte da Autoridade Fiscal.

10.6. Na manifestação de inconformidade apresentada no processo nº 10680.745453/2019-29, a empresa sustenta que a falta de clareza no lançamento fiscal ficou evidenciada na competência 04/2011 e 05/2011, pois todas as compensações realizadas utilizando-se dos créditos relativos a essas competências foram glosadas. No entanto, como ficou demonstrado naquele processo administrativo, os créditos apontados pela Impugnante referentes às competências 04/2011 e 05/2011, foram devidamente utilizados para abater seus débitos. Portanto, a Autoridade Fiscal não homologou a compensação baseada em créditos que não foram comprovados pela contribuinte.

10.7. Ressalte-se que a autoridade Fiscal analisou os documentos produzidos pela própria Impugnante, em especial, contratos de prestação de serviços a terceiros, notas fiscais de prestação de serviços, planilhas e demonstrativos diversos, os quais foram confrontados com as informações constantes dos sistemas internos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), que resultou na não homologação das compensações em GFIP no valor originário de R\$ 2.084.287,29 (dois milhões, oitenta e quatro mil, duzentos e oitenta e sete reais e vinte e nove centavos).

10.8. A declaração de compensação indevida em GFIP caracteriza a prática de inclusão de falsa informação em documento público e obrigatório, dotado de efeitos tributários, pois se tem, de imediato, a redução do montante dos tributos declarados como devidos e, decorrido o lapso decadencial, sem a revisão da compensação, opera-se a extinção do respectivo crédito tributário (“homologação tácita” do lançamento tributário).

10.9. Tal conduta, portanto, justifica a aplicação da multa isolada prevista no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme trecho extraído do relatório fiscal:

12. É oportuno aqui destacar que ao informar a compensação por meio da GFIP a empresa deixa de recolher o valor compensado aos cofres públicos, impondo assim ao Fisco o ônus de efetuar um procedimento fiscal e no caso da compensação ser considerada indevida, ainda lançar o valor indevidamente compensado e exigir o

valor devido. Desse modo, o contribuinte deve estar preparado para demonstrar o crédito que alega possuir. A demonstração deve ser precisa e correta, a fim de conceder liquidez e certeza aos créditos utilizados em procedimento de compensação.

13. Assim, ao utilizar-se de créditos em valores superiores ao apurados pela fiscalização, entendemos que o contribuinte atuou com vontade livre e consciente no sentido de reduzir e/ou suprimir o valor devido a Previdência Social e o subsequente recolhimento aos cofres públicos de sua obrigação tributária, restando caracterizada a inexistência de direito líquido e certo em favor do contribuinte, com a consequente conclusão de que as compensações foram realizadas mediante declarações visivelmente desvinculadas da realidade.

10.10. No caso ora analisado, constatou-se que a Impugnante possuía direito creditório relativo a saldo remanescente da retenção da contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura sobre os serviços prestados mediante cessão de mão de obra e inseriu as informações de compensação em GFIP. No entanto, ao utilizar um crédito superior ao efetivamente existente para aproveitamento em procedimento de compensação, a empresa reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária perante a Seguridade Social.

10.11. Cabe observar que a hipótese de incidência da norma legal é o fato de o contribuinte promover uma compensação na qual se comprove falsidade da declaração por ele apresentada. Desse modo, para que se materialize o dever de a autoridade fiscal lançar a referida multa, basta a constatação do fato, ou seja, a falsidade da declaração de compensação. Ademais, a Impugnante não logrou demonstrar a origem dos créditos utilizados nas compensações informadas em GFIP, como também não conseguiu demonstrar eventual incorreção no procedimento fiscal adotado.

10.12. Dessa forma, tendo a fiscalização constatado que o contribuinte informou em GFIP compensações para as quais não houve a comprovação da liquidez e certeza, não poderia se abster do lançamento da multa isolada, uma vez que a atividade da autoridade administrativa se encontra vinculada, não podendo afastar sua aplicação, nos termos do artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 1990.

10.13. Ante as razões expostas, conclui-se que a autoridade fiscal aplicou corretamente a multa, pois ficou demonstrado o prejuízo aos cofres públicos decorrente da inserção de informação falsa em GFIP. E, uma vez demonstrada a prestação de informações falsas à RFB pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa regulamentar, conforme determina o § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

4.CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação relativa ao caráter confiscatório da multa, nos termos da Súmula CARF nº 2, rejeitar a prejudicial suscitada pela recorrente e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

ACÓRDÃO 2302-004.651 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10134.722777/2019-85

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho

DOCUMENTO VALIDADO