



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10166.730122/2012-37  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-004.333 – 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de agosto de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** INSTITUTO EURO AMERICANO DE EDUCACAO CIENCIA  
 TECNOLOGIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 28/02/2012

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO-CONHECIMENTO

Não havendo similitude fática entre os julgados do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas indicados, não se conhece dos recurso especial de divergência interposto pela parte.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - COMPENSAÇÃO - REQUISITOS. COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. - CRÉDITOS DE TERCEIROS

A compensação levada a efeito pelo contribuinte extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na legislação de regência, a qual impossibilita a utilização de créditos de terceiros para tal fim.

Somente as compensações procedidas pela contribuinte com estrita observância da legislação previdenciária, especialmente o artigo 89 da Lei nº 8.212/91, bem como pagamentos e/ou recolhimentos de contribuições efetivamente comprovados, deverão ser considerados pelo fisco quando da lavratura de Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos-NFLD/Auto de Infração, sendo aplicável a multa no caso de falsidade.

O conceito de falsidade não se confunde com o conceito de fraude, sonegação ou conluio. Fraude, sonegação e conluio somente ficam caracterizados quando se comprova procedimento tendente a prejudicar o conhecimento do fato pela autoridade fazendária, alterar as características do fato gerador, inclusive com ajuste doloso entre pessoas. A falsidade, por seu turno, se caracteriza quando se comprova a consciência - por parte do agente - da irregularidade de sua conduta.

Hipótese em que restou comprovada a consciência do sujeito passivo da impossibilidade da compensação conforme realizada.

Recurso especial conhecido em parte e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial do Contribuinte apenas quanto à multa isolada por compensação indevida e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

### Do AI até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 02 autos de infração - AI, às e-fls. 06 a 17 cientificados à contribuinte em 16/04/2013, com relatório fiscal às e-fls. 18 a 28. As autuações decorreram de compensações indevidas e em razão de falsas declarações realizadas pela empresa.

Os autos de infração englobam créditos previdenciários relativos a:

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$ em 26/12/2012)
51.025.154-4	Valores apurados a partir da glosa das contribuições previdenciárias indevidamente compensadas com falsidade.	4.967.921,42
51.022.155-2	Exigência de multa isolada referente aos valores compensados em desacordo com a Lei, efetuada indevidamente, mediante inserção de créditos inexistentes em GFIP, de que resulta a falsidade da declaração.	5.380.863,63

Os AI foram contestados em duas impugnações, às e-fls. 216 a 232 e e-fls. 349 a 365, ambas apresentadas em 08/05/2013.

A 6ª Turma da DRJ/FOR, no acórdão nº 08-28.273, prolatado em 18/128/2013, as e-fls. 469 a 487, concluiu:

*I) Por unanimidade, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, com a MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO lançado no Auto de Infração nº 51.025.1544.*

*II) Por maioria, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, com a MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO lançado no Auto de Infração nº 51.025.1552 (multa isolada). Vencido o relator Marconi de Oliveira Holanda, que votou pela procedência da impugnação e pela exoneração do crédito tributário lançado nesse Auto de Infração*

Inconformada, em 10/03/2014, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 494 a 541.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 07/10/2014, resultando no acórdão 2301-.004.161, às e-fls. 546 a 549, que tem a seguinte ementa:

*RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL.*

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial..*

*GLOSA DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.*

*Demonstrado nos autos que faleciam aos créditos utilizados na compensação os requisitos de exigibilidade, liquidez e certeza exigidos pela legislação, mostra-se correta a glosa a respectiva exigência das contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.*

*MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO.*

*Estando comprovada a falsidade da declaração com a conduta dolosa do sujeito passivo, mostra-se correta a aplicação da penalidade disposto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em conhecer em parte do recurso, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Os conselheiros Natanael Vieira dos Santos e*

*Manoel Coelho Arruda Júnior acompanharam a votação por suas conclusões.*

### **RE da contribuinte**

Em 19/12/2014, a empresa manejou recurso especial de divergência (e-fls. 555 a 590) ao acórdão 2301-.004.161, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmado no CARF em relação às matérias: (i) cabimento do recurso repetitivo; (ii) aplicação da multa isolada.

Firma que o não-conhecimento do recurso voluntário quanto à aplicação ou não do art. 170-A na compensação e a inexigibilidade das contribuições previdenciárias sobre os 15 (quinze) primeiros dias pagos a título de auxílio doença, salário maternidade, férias e 1/3 constitucional de férias, teria sido ultrapassado quando do julgamento do Resp 1.230.957/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC. Nesse sentido, colaciona como paradigmas os acórdãos nº 2403-002.562 e nº 9900-000.625, da 3ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento e do Pleno do CARF.

Quanto à aplicação da multa isolada, o acórdão recorrido entendeu-a correta, aduzindo que o contribuinte estava ciente de que o crédito objeto da compensação não gozava de exigibilidade, liquidez e certeza à época do encontro de contas, pois a decisão judicial ainda não tinha transitado em julgado, e ainda assim, de forma deliberada, lançou os valores em GFIP, diminuindo das contribuições a recolher em época própria, o que fez incidir a multa do art. 89 da Lei 8.212/01.

De outro lado, a decisão paradigma entendeu pela inaplicabilidade da multa isolada no caso em que o fisco fundamenta a imposição apenas em declaração incorreta de GFIP, tendo o contribuinte decisão judicial favorável que autorizava a compensação após o trânsito em julgado. Para demonstrar a divergência, junta os acórdãos paradigmas nº 2401-002.866 e nº 2402-003.925, da 1ª Turma da 4ª Câmara e da 2ª Turma da 4ª Câmara, ambas da Segunda Seção de Julgamento.

Por fim, ataca o caráter confiscatório da multa aplicada argumentando ainda pela redução desta quando não caracterizado dolo ou intenção fraudulenta dos contribuintes.

O RE da contribuinte foi apreciado pelo Presidente da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, lhe deu parcial seguimento, por meio do despacho datado de 18/08/2015, às e-fls. 651 a 658.

O RE não teve seguimento quanto às alegações sobre o caráter confiscatório da multa e possibilidade de sua redução, por falta de juntada de acórdãos paradigmas sobre essas matérias e por isso é definitivo o despacho nesses pontos.

Para as outras divergências, tendo em vista cumprirem os requisitos regimentais, foram admitidas para apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

### **Das contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do RE em 31/08/2015, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 11/09/2015 (e-fls. 682 a 691).

Quanto a aplicação do entendimento decorrente de recurso repetitivo, a Procuradora afirma que esse não é o caso do acórdão recorrido, pois nele não se discute a matéria abordada nos paradigmas acostados. Para demonstrar seu ponto, volta à decisão da DRJ na qual esta se prende à aplicação do art. 170-A do CTN, que veda a compensação de créditos em processo judicial antes do trânsito em julgado da respectiva decisão. Na sequência, demonstra que o acórdão recorrido tampouco entra no mérito quanto aos valores a serem compensados, não conhecendo dessa matéria, justamente por estar sob o crivo judicial.

Conclui que existe entendimento no STJ a favor do contribuinte e este está discutindo essa matéria judicialmente, é nessa via que ele deve requerer o reconhecimento do seu direito. Este Conselho entendeu, corretamente, pelo não conhecimento da matéria por estar sendo discutida judicialmente.

Assim, não haveria similitude fática entre os paradigmas e o recorrido para que se admita o RE no tocante a essa matéria.

Quanto à aplicação da multa isolada, argumenta que a aplicação do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 é adequada pela inidoneidade da declaração do sujeito passivo, tendo em vista que as decisões judiciais proferidas nos autos do Mandado de Segurança por ela impetrado, norma concreta também a ele dirigida, não foi atendida, pois dispunha que o crédito só seria compensável após o trânsito em julgado.

Pelas razões expostas, pugna a Fazenda Nacional para que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo.

## Introdução

Tenho aqui a necessidade da análise em separado dos dois pontos admitidos no RE: (i) aplicação do recurso repetitivo; (ii) aplicação da multa isolada, que se vinculam aos DEBCAD nº 51.025.154-4 e nº 51.022.155-2 respectivamente.

### **DEBCAD nº 51.025.154-4 - matéria em recurso repetitivo**

Quanto à discussão sobre a aplicação de recurso repetitivo ao acórdão recorrido, em face das considerações postas pela Procuradora da Fazenda, revejo meu entendimento anterior, ao admitir o RE.

Ocorre que, de fato, as questões que estão em disputa no Resp nº 1.230.957/RS não foram abordadas no presente processo, seja na DRJ, seja no CARF. O STJ está a tratar da incidência ou não da contribuição social sobre determinadas rubricas pagas aos segurados da previdência (se de natureza remuneratória ou indenizatória), não se discute ali a restrição à compensação posta pelo art. 170-A do CTN, como levantado pela fiscalização e

sobre o que se manifestou a DRJ. Na verdade, compulsando os acórdãos paradigmas nº 2403-002.562 e nº 9900-000.62, às e-fls. 595 a 608 e e-fls. 608 a 618, respectivamente, tampouco se encontra qualquer discussão com relação à compensação de créditos pendentes de trânsito em julgado na esfera judicial.

Assim, não há que se conhecer do RE relativamente ao DEBCAD nº 51.025.154-4 pois, como corretamente alertou a Procuradora da Fazenda, não há similitude fática entre matéria do paradigma e matéria do recorrido.

#### **DEBCAD nº 51.022.155-2 - Multa isolada qualificada**

Passo, aqui, a apresentar meu entendimento acerca da aplicação da multa prevista no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, iniciando pela redação do dispositivo abaixo reproduzida.

*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).*

(...)

Repara-se que o dispositivo acima trata do conceito de falsidade e faz referência ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9430, de 1996. Caso o objetivo do dispositivo fosse considerar como equivalentes os conceitos de fraude/sonegação/conluio e de falsidade, bastaria ter feito referência ao § 1º do mesmo artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para fins de esclarecimento, cabe, então, reproduzir - a seguir - o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que define multas, em sentido geral, no âmbito da legislação tributária federal.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

Esclareça-se que, nos termos do § 1º, nas situações em geral de lançamento de ofício, a aplicação da multa de 150% depende de comprovação de fraude, sonegação ou conluio, conforme definido na Lei nº 4.502, de 1964:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Ocorre que a situação prevista no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, é específica - declaração falsa em compensação de contribuições previdenciárias.

Esclarecida a diferença entre o lançamento em geral e o caso da compensação de contribuições previdenciárias, passo a apresentar como interpreto sistematicamente os conceitos de: (a) fraude/sonegação/conluio, (b) falsidade e (c) mero erro.

Por sonegação/fraude/conluio, entendo, em linha com o disposto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que é ação dolosa tendente a impedir o conhecimento do fato pela autoridade ou a alteração de suas características, com ou sem a participação de duas ou mais pessoas.

Por falsidade, referida no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, entendo a consciência do agente, de que a conduta praticada consiste em inserção de informação, na declaração de compensação, que não corresponda à verdade.

Por fim, por mero erro escusável, temos a inserção de informações equivocadas na declaração, sem que esteja comprovada a consciência do agente acerca do fato.

Concluindo, no caso de erro não cabe a exigência da multa prevista no art. 89 da Lei nº 8212, de 1991. Já no casos de falsidade e de fraude/sonegação/conluio, cabe a multa. Porém, não é necessária a comprovação de fraude/sonegação/conluio, basta a comprovação da falsidade.

### Dos fatos do processo

No caso concreto, no mínimo, vejo evidente a falsidade.

Como acima explanado, o relatório fiscal colocou em evidência que a contribuinte sabia ser indevida a compensação que ela realizou, pois os posicionamentos judiciais em todas as instâncias eram contrários à compensação antes do trânsito em julgado da ação. Além disso, havia inclusive parcela do crédito que expressamente foi afastado na decisão judicial e ainda assim compensado. Nesse sentido vale destacar o afirmado pela fiscalização em seu relatório (e-fl. 24):

*"...Além disso, verifica-se a partir da análise da Memória de Cálculo das Compensações apresentada pela empresa (ANEXO IV), que a mesma compensou valores referentes à contribuição previdenciária incidente sobre **FÉRIAS**, sem que tenha havido respaldo em decisões judiciais, já que estas declararam tão-somente a inexigibilidade do **adicional de férias** conforme descrito anteriormente neste relatório fiscal. Inclusive o acórdão do dia 02 de agosto de 2011 é taxativo no sentido de estabelecer a incidência de contribuição previdenciária no que tange as férias, conforme abaixo:*

ACÓRDÃO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. DA PRIMEIRA REGIÃO - RELATOR DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA - 02/08/2011 :

"11. Há a incidência contribuição previdenciária no que tange às férias. Veja-se: *"Cabível a incidência de contribuição previdenciária sobre férias"* (in AG nº 2007.01.00.037564-7/DF. Rei. Conv. Juiz Fed. Rafael Paulo Soares Pinto. 7ª T., in DJ de 09/11/2007)" *Página 2 do acórdão.*"

A liquidez e a certeza dos créditos são atributos essenciais para que se possa compensar tributos, conforme disposto no art. 170 da Lei nº 5.172 de 25/10/1966 - CTN. O art. 170-A impõe a condição de haver o trânsito julgado em casos com o da contribuinte; cientificada disso ela mesmo assim os utiliza em compensação.

A existência das decisões em processo promovido pela própria contribuinte denegando a possibilidade de compensação antes do trânsito em julgado, são provas indiciárias do dolo de compensar créditos que não eram líquidos e certos, por isso a declaração deve, no mínimo, ser tida como falsa no sentido que expressei mais acima (havendo consciência de que a informação inserida não era verdadeira, contudo, acreditando ter o direito), mas com boa probabilidade de ter sido feita com dolo eventual (ainda que não haja o direito ele é pleiteado).

Aliás, tratar de dolo do agente é assunto recorrente em matéria de direito penal e por isso tomo emprestado excerto de ementa do HC 101.698/RJ, publicada no DJe de 30/11/2011, de relatoria do Min. Luiz Fux, onde ele afirma:

*A diferença entre o dolo eventual e a culpa consciente encontra-se no elemento volitivo que, ante a impossibilidade de penetrar-se na psique do agente, exige a observação de todas as circunstâncias objetivas do caso concreto, sendo certo que, em ambas as situações, ocorre a representação do resultado pelo agente.(Sublinhei.)*

Dessa forma, entendo que para perquirir a intenção a regra é a prova indiciária, que são as circunstâncias do caso concreto, essas apontam para o que desejava a contribuinte. Ainda que não se possa fazer prova direta do dolo de receber valores aos quais não tinha direito, a evidência de que a contribuinte tinha consciência de estar declarando créditos que não eram líquidos e certos leva a situação para além de mero equívoco que pudesse enquadrá-lo apenas na infração prevista no § 9º do art. 82 da Lei nº 8.212/1991, como declaração indevida, pois ela tinha, pelo menos, a representação consciente da falsidade de sua declaração; culpa consciente.

Portanto, no mínimo, resta suficientemente comprovada a falsidade da informação da declaração, com perfeita consciência da conduta pelo agente. Assim, independentemente de comprovação de fraude/sonegação/conluio, é aplicável ao caso a multa do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

## Conclusão

Dessarte, voto no sentido de:

- a) não conhecer do Recurso Especial da contribuinte no tocante à glosa da compensação;
- b) conhecer do Recurso Especial da contribuinte relativamente à multa isolada qualificada negando-lhe provimento para que seja mantida a multa conforme calculada no DEBCAD nº51.022.155-2.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10166.730122/2012-37  
Acórdão n.º **9202-004.333**

**CSRF-T2**  
Fl. 11

---

CÓPIA