



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721614/2014-67
ACÓRDÃO	2004-000.271 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERGEL INDUSTRIA DE FERRO E ACO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO.

Aplica-se multa isolada correspondente a 150% do valor das contribuições previdenciárias compensadas indevidamente, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Para esse fim, a inserção em GFIP de valores compensados que não correspondem a créditos líquidos e certos, sem quaisquer justificativas plausíveis, particularmente se os alegados créditos, pelo contexto fático, são falseados, caracteriza o elemento específico do falsear a declaração e, consequentemente, impõe a multa isolada do §10 do art. 89 da Lei 8.212.

MULTA ISOLADA DE 150% DO ARTIGO 89, §10, DA LEI Nº 8.212. PEDIDO DE REDUÇÃO PARA 100% POR RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE POR DISTINÇÃO.

A Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, não alterou a aplicação da multa em dobro prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, que se relaciona com a duplicação do percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 8.212.

O §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 tem por fundamento elemento específico de falsear declaração GFIP procedendo com compensação de forma inadvertida, sendo da espécie “multa isolada”, enquanto, de modo diverso e distinto, a multa do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, alterado pela Lei nº 14.689, é da espécie “multa de ofício qualificada” relacionada com a proibição de condutas de sonegação, fraude ou conluio. Por tais razões, não se aplica a redução da multa do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 fundamentado na Lei nº 14.689, de 2023, tampouco no Tema 863 da Repercussão Geral do STF (RE 736.090), relacionados com multa de ofício qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

A previsão do artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023, refere-se a crédito tributário apurado e não ao débito indevidamente compensado que impõe multa isolada por elemento específico de falsidade em GFIP em relação ao direito creditório declarado para compensar falseado, conforme disciplina do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212.

No Tema 736 da Repercussão Geral do STF, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 796.939, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, com a ADI nº 4.905, ainda que em *obiter dictum*, foi expressamente reputado como constitucional a multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, fundada em elemento específico do falsear declaração em ocasião de compensação autodeclarada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer teses de confisco, para, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane

Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 432/443), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 417/426), consubstanciada no Acórdão nº 10-55.907 – 7ª Turma da DRJ/POA, de 27/11/2015, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA.

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 cento e cinquenta por cento, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROVA. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.

A prova deve ser apresentada no momento da impugnação. Não comprovada nenhuma das situações legais permissivas da apresentação de provas posteriormente à impugnação, regra geral, resta precluso esse direito do sujeito passivo.

PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

As alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento da multa aplicada são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PENALIDADE PECUNIÁRIA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA.

As regras de interpretação da lei tributária, previstas no art. 112 do CTN, aplicam-se apenas aos casos em que há dúvidas acerca da matéria, de fato ou de direito, ou da responsabilidade tributária, ou ainda quanto à penalidade a ser aplicada.

Se, diante dos elementos nos autos, inexistem dúvidas, não há que se falar em interpretação mais favorável, pois o lançamento é ato administrativo vinculado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração (Debcads nºs 51.063.558-0 e 51.063.559-8) juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 72/76) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 03/09/2014 (e-fl. 39), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa autuada, foram lavrados os seguintes Autos de Infração – AI, valores consolidados em 27/08/2014:

a) AI Decbad nº 51.063.558-0, no valor de R\$ 408.941,38 (quatrocentos e oito mil, novecentos e quarenta e um reais e trinta e oito centavos), relativo à glosa de compensações efetuadas indevidamente nas competências 01/2011 a 10/2011; e

b) AI Decbad nº 51.063.559-8, no valor de R\$ 413.412,26 (quatrocentos e treze mil, quatrocentos e doze reais e vinte e seis centavos), relativo à multa isolada decorrente de falsidade na declaração GFIP (*Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social*), aplicada no percentual de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado, conforme determinado no §10, do art. 89 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, competências 08/2011, 09/2011, 10/2011 e 11/2011.

Destaca-se os seguintes itens do Relatório Fiscal, fls. 72/76:

Trata-se de procedimento fiscal destinado a verificar a situação dos valores declarados em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, nos quadros compensação (valor compensado) e retenção sobre nota fiscal/fatura (valor compensado/abatido e valor a compensar).

À documentação apresentada em 21/07/2014, a Empresa acrescentou, além do solicitado no Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), as GFIPs do período de 01 a 10/2011, com data de alteração/envio de 16, 17 e 18 e 21/07/2014, isto é, apresentou GFIPs transmitidas após o início do procedimento fiscal, fato importante que receberá destaque nos itens subsequentes deste relatório.

Embora conste do recibo de 21/07/2014, é importante consignar que, em realidade, as folhas de pagamento não foram objetos de apresentação e nem de intimação do TPF.

As ocorrências relatadas como a falta de apresentação de documento/esclarecimento referente aos lançamentos da compensação das GFIPs, bem como o reconhecimento de que a compensação é indevida (a Empresa admite – no demonstrativo em anexo ao Processo – que tem recolhimento pendente de R\$240.833.08, a título de contribuição previdenciária, no período de janeiro a agosto/2011), assim como a retificação/correção das GFIPs após início do procedimento fiscal, para o período de 01/2011 a 10/2011, comprovam que as compensações declaradas são inexistentes, que os valores ali informados (R\$ 275.608.16) não têm amparo de, por exemplo, recolhimento a maior ou de saldo de retenção a compensar.

Cabe o registro de que as alterações efetuadas pela Empresa, após a data do início do procedimento fiscal (25/06/2014), só serão processadas e entrarão em vigor após o encerramento do procedimento fiscal; as GFIPs enviadas pela Empresa sob essa situação (pós-início do procedimento fiscal) devem ser mantidas com status "aguardando exportação", esperando o término do procedimento.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 145/160; 220/222), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A empresa teve ciência dos autos de infração em 03/09/2014. Em 03/10/2014, tempestivamente, protocolizou impugnação, fls. 145/159.

A autuada afirma que apenas o AI Debcad nº 51.063.559-8 (multa isolada) será objeto de impugnação.

Assevera que o AI Debcad nº 51.063.558-0, referente à glosa de compensação declarada em GFIP, será incluído em parcelamento.

Quanto ao AI Debcad nº 51.063.559-8 (*exclusivamente a multa isolada*), aduz, em síntese, que a multa deve ser cancelada pelas razões a seguir expostas:

1. Da Multa Qualificada Por Alegação de Fraude – Erro na Capitulação Legal por Ausência de Fraude a Fim de Justificar a Multa Aplicada em 150% – Não Comprovação da Intenção de Fraude:

A fiscalização justifica a intenção de fraude, a fim de motivar aplicação da penalidade qualificada no percentual de 150%, no simples fato da empresa ter retificado as GFIPs após o início do procedimento fiscal, sem fazer qualquer comprovação da existência real da fraude.

A conduta da impugnante não está tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/64, segundo o qual 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

O Autuante presume ter ocorrido fraude unicamente pelo fato de a Impugnante ter retificado suas declarações e ter admitido o equívoco na declaração. Isto demonstra apenas a sua boa conduta e não "intenção de fraude". Muito embora tenha retificado as declarações após o início do procedimento fiscal, iniciou procedimento de auditoria interna muito antes.

Cabe ao fisco o ônus da prova de que houve conduta dolosa a ensejar a cobrança da penalidade no percentual de 150%, de modo a obter elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário em atenção ao disposto nos artigos 142 e 112, inciso II, do CTN.

Inexistindo qualquer elemento robusto de prova que demonstre a alegada intenção de fraude, “*deixa a alegação do Sr. Fiscal ao exclusivo juízo pessoal da equipe fiscal*”, baseada em meras insinuações, em total desrespeito ao art. 116, parágrafo único, do CTN, o que não pode ser aceito, pois as presunções pessoais não encontram eco no direito tributário, cuja viga mestre ainda é o princípio da legalidade, previsto nos arts. 97, III e V, e 112, ambos do CTN.

Refere que em análise do procedimento administrativo fiscal em primeira instância, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento têm se orientado, reiteradamente, conforme o posicionamento do CARF. Cita alguns julgados, dentre eles o seguinte:

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GFIP. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Ainda que haja compensação indevida, é improcedente a aplicação de multa isolada, sem que a autoridade lançadora comprove, de forma inequívoca, a falsidade da declaração e o dolo específico. (DRJ/RJ1 – 13ª TURMA – ACÓRDÃO Nº 12-67.150, de 28 de Julho de 2014)

Prossegue afirmando que nos termos do art. 112 do CTN, “*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às*

circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Requer, em observância aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, o cancelamento da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), ante o seu caráter confiscatório, bem como ante a ausência de conduta dolosa.

2. Redução da Multa Agravada – Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade – Caráter Confiscatório:

Acaso não se entenda pelo cancelamento da multa aplicada, pugna então pela sua redução em observância aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, ante o caráter confiscatório que apresenta.

3. Regularidade das Compensações Efetuadas – Valores Retidos Sobre Notas Fiscais

Ressalta que parte das compensações foram realizadas de forma irretocável, demonstrando assim a ausência de qualquer intenção fraudulenta. Cita a parte do Relatório Fiscal na qual a autoridade lançadora esclarece que “A empresa apresentou as notas fiscais de serviços com destaque de retenções (...) com pouca variação em relação às retenções já declaradas em GFIP, posição no início do procedimento fiscal, com ligeira elevação de valores (...) elevação porém, que não modifica as compensações discriminadas no item 6 retro, por se tratar de valores declarados em campo distinto da GFIP e sem relação direta com a compensação total sob análise.”

Pedidos

Requer o recebimento e processamento da impugnação, para que seja reconhecida a improcedência total do auto de infração questionado (*exclusivamente da multa isolada*). Alternativamente, caso não cancelada a penalidade aplicada, o que admite apenas para fins de argumentação, entende imperiosa ao menos a redução da multa, retirando seu caráter agravado pela ausência de demonstração clara e efetiva da vontade do contribuinte de agir arditosamente contra os interesses do fisco.

Tendo em vista a grande quantidade do conjunto probatório a ser produzido, requer autorização para a juntada a posterior de documentos, nos termos do §6º do art. 21 do Decreto nº 70.235, de documentação suplementar que estaria sendo levantada, especialmente aqueles documentos que dependem de terceiros (*órgãos públicos e instituições financeiras*).

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação e não se conformando com a interpretação dada pela DRJ, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Sustenta que não há falsidade e que não há fraude, que não se tem hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Requer, subsidiariamente, a redução da multa em razão de proporcionalidade e razoabilidade afastando-se caráter confiscatório.

Nesse contexto, encaminhou-se os autos para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Por ocasião da sessão de julgamento, apresentou o recorrente memoriais reiterativos. Sustenta que a retificação das GFIPs, por si só, não configura fraude. Alega que *“já havia iniciado auditoria interna antes mesmo da instauração do procedimento fiscal, como demonstram os e-mails trocados entre o setor contábil da Recorrente, datados de 2012 e 2013 (e-fls. 177/180)”*, sendo comum se retificar. Aduz que incumbe à Administração Tributária o ônus da prova no sentido de demonstrar, de forma objetiva, à existência de dolo, nos termos dos arts. 142 e 112, II, do CTN.

Subsidiariamente, se mantida a autuação, requer – *nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN* –, a redução da multa qualificada pela superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, reduzindo-a ao percentual de 100% na hipótese de não reincidência. Para redução da multa para 100%, também indica a aplicação do Tema de Repercussão Geral do STF nº 863 (RE 736.090), que reconheceu que a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% em caso de não reincidência.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 18/12/2015, sexta-feira, e-fl. 430, protocolo recursal em 18/01/2016, e-fl. 432), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Pretende o recorrente, por outras palavras, o reconhecimento de inconstitucionalidades acerca da multa aplicada. Ela seria confiscatória, não estaria sendo respeitado os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Tese de confisco é sustentada e desenvolvida na peça recursal, juntamente com argumentos sobre desproporcionalidade e necessidade de redução da multa.

Muito bem. É assente neste Egrégio Conselho não ser possível adentrar no controle de constitucionalidade das leis, pois somente é outorgada a competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

O assunto é sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (*fundamentos de fato e de direito*) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei no sentido de deixar de aplicar a legislação tributária por teses de confisco, por exemplo, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade. Pontuo que os efeitos do não conhecimento envolvem o rol a seguir: inconstitucionalidades acerca de abusividade da multa aplicada, com tese de confisco e desproporcionalidade acerca da multa, com invocação de princípios de proporcionalidade e razoabilidade.

Por conseguinte, de forma resumida, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar a inconstitucionalidade ou confisco da multa aplicada.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia de momento é relativa ao lançamento de ofício relacionado com a aplicação de multa isolada de 150% do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 por efetivação de compensação pelo recorrente em GFIP aduzida pela fiscalização como realizada com falsidade. O recorrente, de seu lado, sustenta que não há a alegada falsidade e, ainda, diz inexistir fraude não havendo hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

O relatório fiscal traz como motivação para a aplicação da multa isolada de 150% do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 (*em dobro ao do art. 44, I, da Lei nº 9.430, que é de 75%*) o reporte acusatório no sentido de aduzir que o contribuinte procedeu com compensações indevidas e formuladas com falsidade.

Consta que havia sido compensado um total de R\$ 275.608,16 e, uma vez solicitados documentos comprobatórios do direito creditório vindicado, houve a apresentação de documentos relativos a notas fiscais que dariam eventual suporte ao crédito, porém apenas R\$ 23.396,70 estava suportado por documentação para respaldar o direito creditório.

A fiscalização, adicionalmente, relata que, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte retificou as GFIPs para reconhecer em grande parte as compensações indevidas, confessando um recolhimento pendente de R\$ 240.833,08, de contribuição previdenciária, no período de janeiro/2011 a agosto/2011.

Sobremais, a fiscalização pondera que, em realidade, a glosa é dos R\$ 275.608,16, pois retificações de GFIPs após o início do procedimento fiscal não são, em regra, aceitas.

O recorrente não questiona o auto de infração da glosa.

A fiscalização, no contexto dos autos, para demonstrar incorrida a falsidade, assenta imputar a multa isolada por entender comprovada a intenção de falsear as declarações apresentadas com fim de compensar indevidamente, reduzindo recolhimento tributário de ocasião, haja vista que inexistiam os aduzidos direitos creditórios nos montantes informados na compensação.

Aduz como elementos de prova acusatória, o controle de envio das GFIPs e os resumos das GFIPs com esclarecimentos sobre a posição antes e após o início do procedimento fiscal, extraídos do Sistema GFIP-WEB, do período de 01/2011 a 12/2011, contendo valores compensados (*GFIPs processadas antes do procedimento fiscal*) e sem valores compensados (*GFIP em fase de processamento, aguardando o fim do procedimento fiscal*), bem como as notas fiscais de serviços e os demonstrativos elaborados pela empresa.

À análise.

De início, cabe averiguar a alegação do recorrente no sentido de que não se aplica a multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 por entender que não cometeu fraude na forma do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Pois bem. Não lhe assiste razão. Isto porque, o recorrente alega não incorrer no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, não tendo praticado fraude, todavia, para fins da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, não se exige necessariamente fraude, mas o falsear a declaração GFIP para fins de transmitir e operar compensações indevidas. No caso concreto, o recorrente declarou direitos creditórios na ordem de R\$ 275.608,16 quando não detinha parte representativa e significativa dos créditos, inclusive chega a confessar recolhimentos pendentes de R\$ 240.833,08 após início do procedimento fiscal e exclusivamente, apenas após compensar indevida, é que teria aberto auditoria interna para averiguações.

A norma objetiva exatamente que o contribuinte não realize compensações se não tiver certeza e controle da liquidez quanto ao direito creditório que declarará para utilizar em encontro de contas com débitos correntes. Auditorias próprias internas devem ser realizadas especificamente antes de efetuar a declaração. A compensação é autodeclaratória e reduz os recolhimentos atuais, que ocorreriam ordinariamente, caso não fosse a compensação. Então, objetiva-se que não se “declare” direito creditório de qualquer maneira, sem certeza, sem liquidez, sem segurança. Logicamente, que o contribuinte poderia, por hipótese, cometer erros e o mero indeferimento não pode ser base para a multa isolada. Porém, no caso dos autos, não há elementos, pelo que ordinariamente se observa, para se compreender que tenha ocorrido algum equívoco, mas sim que se compensou sem a certeza do próprio vindicado e autodeclarado direito de crédito, o que qualifica o falsear da compensação e, então, ocorre a subsunção na disposição da multa isolada.

Logo, há um contexto de falsear a declaração declarando créditos inexistentes, não perpassando mero equívoco. Sobremais, a questão da fraude entendida pela fiscalização em razão das retificações das GFIPs no curso do procedimento fiscal passa a ser até um ato posterior a conduta específica de falsear no momento da compensação, um reforço argumentativo também utilizado pela auditoria fiscal, tudo a exigir que agisse por dever de atuar em atividade vinculante e obrigatória por dever de ofício.

Adicionalmente, como bem anota a DRJ, o procedimento fiscal foi instaurado para a verificação da situação dos valores declarados pela empresa nas GFIPs, nos “quadros compensação (valor compensado)” e “retenção sobre nota fiscal/fatura (valor compensado/abatido e valor a compensar)”. Conquanto isto, os valores retidos em notas fiscais são informados em campos próprios das GFIPs (“Retenção Sobre Nota Fiscal/Fatura”: “Valor Informado”; “Valor Compensado/Abatido”; “Valor a Compensar”); e não se confundem com os valores decorrentes das compensações glosadas pela fiscalização (“Compensação”: “Valor Solicitado”; “Valor Compensado” e “Valor a Compensar”), que motivaram a aplicação da multa isolada.

Relembre-se que se, por um lado, a empresa apresentou notas fiscais no curso do procedimento fiscal para justificar retenções declaradas nas GFIPs; doutro lado, quanto às compensações declaradas nas GFIPs (campo “Compensação”), tem-se que não foram prestados esclarecimentos, mas sim apresentadas GFIPs retificadoras (alteradas) após o início do procedimento fiscal, nas quais foram “estornados” os valores anteriormente declarados no campo “compensação/valores a compensar” e declarado “valor devido à Previdência” **sem dedução de compensações**.

Neste sentido, aplica-se a multa isolada por compensação indevidamente com falsear no declarar de direito creditório sem certeza e liquidez, pois comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Para esse fim, a inserção em GFIP de valores compensados que não correspondem a créditos líquidos e certos, sem quaisquer justificativas plausíveis, particularmente se os alegados créditos, pelo contexto fático, são falseados, caracteriza o **elemento específico do falsear a declaração** e, consequentemente, impõe a **multa isolada do §10 do art. 89 da Lei 8.212**.

No caso, a multa isolada aplicada observou o parâmetro e regra legal, de modo que não pode ser afastada em contencioso administrativo fiscal sob argumento de ser excessiva ou confiscatória. É aplicada por força normativa vigente (*Lei nº 8.212, art. 89, § 10*), com presunção de constitucionalidade das leis.

Referido dispositivo da multa isolada (*Lei nº 8.212, art. 89, § 10*) foi mencionado, *obiter dictum*, como sendo constitucional por Sua Excelência Ministra Rosa Weber, no Tema 736 (ADI 4905 e RE 796.939), quando apreciava a inconstitucionalidade §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010). Veja-se:

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, em sede de mandado de segurança, afastou a aplicabilidade das multas previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010) nos casos onde não se caracteriza a má-fé do contribuinte, aplicando precedente de sua Corte Especial que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 5007416-62.2012.404.0000, declarou a inconstitucionalidade de referidos dispositivos.

(...)

(...)

Delineado esse contexto, observo que a legislação tributária federal contempla um **conjunto de medidas punitivas especificamente direcionadas a punir** os contribuintes que, **agindo com má-fé e abuso de direito**, pratiquem comportamentos ilícitos, com o propósito de obter restituição ou compensação de créditos inexistentes ou avaliados a maior, mediante o uso de **declarações falsas** ou **comportamentos fraudulentos**, valendo destacar, dentre outras sanções de natureza civil, tributária, administrativa ou penal, **as seguintes sanções pecuniárias:**

(...)

(**b**) Multa de 150 (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, **por meio de declarações comprovadamente falsas**, em relação às **contribuições previdenciárias** de que trata a Lei 8.212/91:

Lei 8.212/1991

(...)

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.

(...)

§ 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.

(...)

(...)

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos **§§ 15 e 17** da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a **mera recusa administrativa da homologação** do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (**itens a, b e c**), pressupõe, necessariamente, **a comprovação da realização de declarações fraudulentas** pelo contribuinte ou **a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio** entre os interessados.

Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática **comprovada** de comportamentos **motivados pela má-fé e pelo abuso de direito** dos contribuintes.

Já as sanções pecuniárias previstas nos **§§ 15 e 17** do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de outro lado, resultam do simples exercício pelo contribuinte do direito de postular à Administração Pública a apreciação de sua pretensão de ressarcimento ou compensação de valores que, segundo seu entendimento, foram pagos indevidamente.

Entendo, por isso mesmo, assistir razão ao eminente Ministro Gilmar Mendes quando enfatiza, em seu voto, que as sanções pecuniárias em questão acham-se em desconformidade com os postulados que informam o **princípio da proporcionalidade**, especialmente sob a perspectiva da **adequação** que deve existir entre o **conteúdo** dos atos estatais e as **finalidades** por eles pretendidas.

É que, no caso, embora as penalidades administrativas tenham sido criadas com o propósito de coibir **comportamentos maliciosos e práticas fraudulentas**, como enfatizado pela própria AGU, em nenhuma das hipóteses previstas nos **§§ 15 e 17** do art. 74 da Lei nº 9.430/96 existe previsão que qualquer conduta abusiva ou enganosa atribuível ao contribuinte.

Na verdade, referidas penalidades decorrem do mero indeferimento do pedido formulado em sede administrativa, ainda que o pleito tenha por fundamento pretensão **amparada pela boa-fé** do contribuinte.

Por isso, a aplicação da multa isolada foi acertada, haja vista que houve uma declaração falsa de créditos líquidos e certos, quando não havia certeza e liquidez para os declarados créditos em valores relevantes.

Passada essa análise, importante, ainda, pontuar que, em memoriais, o recorrente, subsidiariamente, requer que a multa isolada seja reduzida de 150% para 100%, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Expõe a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, reduzindo a multa de ofício qualificada de 150% ao percentual de 100% na hipótese de não reincidência. Também indica a aplicação do Tema nº 863 da Repercussão Geral do STF (RE 736.090), que reconheceu que a multa de ofício tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar a 100% em caso de não reincidência.

Pois bem. Entendo não ser caso de aplicação dos referidos normativos supervenientes. Explico.

Desde logo, como destacado em linhas pretéritas, deve-se pontuar – mesmo que tenha sido em caráter *obiter dictum* e como vogal –, que Sua Excelência Ministra Rosa Weber, no Tema 736 (ADI 4905 e RE 796.939), quando apreciava a inconstitucionalidade §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010), aduziu ser constitucional o dispositivo da multa isolada em vergasta (*Lei nº 8.212, art. 89, § 10*).

Dito isto, outras observações são necessárias.

A norma em debate é o §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 que dispõe:

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).

Se atentarmos a leitura do dispositivo, do parágrafo dez (§10), é possível perceber que a multa é uma “*multa isolada*”, não se tratando de *multa de ofício qualificada*, ademais, ela é o dobro (2x, duas vezes) a multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, que é uma multa de ofício simples de 75%, daí se falar em 150% na multa isolada em comentário, pois é o equivalente a duas vezes (2x) 75% ($150\% = 2 \times 75\%$).

Interessante perceber, inclusive, que no art. 44 da Lei nº 9.430 tem previsão de multa de ofício qualificada, porém em dispositivo outro, específico, no §1º, e não no inciso I.

O art. 89, §10, da Lei nº 8.212, faz referência ao inciso I (multa de ofício simples) e não ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430 (multa de ofício qualificada).

Aliás, o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, que trata da multa de ofício qualificada, tem aplicação fundamentada em sonegação, fraude e conluio.

Lado outro, o art. 89, §10, da Lei nº 8.212, tem aplicação fundamentada exclusivamente no falsear a compensação em GFIP, não necessariamente exigindo atitudes de sonegação, fraude e conluio, conquanto exija a demonstração da falsidade como elemento específico. Daí a lógica normativa para não se referir ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, que trata da multa de ofício qualificada por sonegação, fraude e conluio.

Adicionalmente, a previsão do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, refere-se a crédito tributário apurado e não ao débito indevidamente compensado com falsidade em GFIP mencionado no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212.

Então, não há que se falar em aplicação de retroatividade benigna se a invocação é a Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, reduzindo a multa de ofício qualificada de 150% ao percentual de 100% na hipótese de não reincidência. Também, não se aplica o Tema nº 863 da Repercussão Geral do STF (RE 736.090), que reconheceu que a multa de ofício tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar a 100% em caso de não reincidência.

Como ponderado, o art. 89, §10, da Lei nº 8.212, tem aplicação fundamentada exclusivamente no falsear a compensação em GFIP, não necessariamente exigindo atitudes de sonegação, fraude e conluio, conquanto exija a demonstração da falsidade como elemento específico. Daí a lógica normativa para não se referir ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, que trata da multa de ofício qualificada por sonegação, fraude e conluio.

No mesmo sentido tem-se os Acórdãos CARF nº 2201-012.001, de 04/02/2025, nº 2202-011.077, de 06/11/2024, nº 2401-011.567, de 05/03/2024.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo alegações de confisco; e, no mérito, quanto a parte conhecida, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, deixando de conhecer teses de confisco, para, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros