



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.723121/2018-97
ACÓRDÃO	9202-011.535 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MUNICIPIO DE MARACANAU

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/08/2016

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. MULTA. FALSIDADE DECLARAÇÃO. ART. 89 DA LEI Nº 8.212/1991. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores *Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).*

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão nº 2401-011.320, proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara deste Segunda Seção de Julgamento que, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo MUNICIPIO DE MARACANAU.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/08/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da

linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Em conformidade com o 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 à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. (f. 308/309)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Wilsom de Moraes Filho, Marcelo de Sousa Sáteles e Miriam Denise Xavier (presidente) que negavam provimento ao recurso voluntário. (f. 309)

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial de divergência (f. 325/337) alegando, em apertadíssima síntese, que nos acórdãos paradigmas de nºs 2301-002.736 e nº 9202-005.308, interpretada a legislação tributária de modo díspar, sob a alegação de que, diferentemente do que consta no *decisium* recorrido,

o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 não exige a presença de dolo para a aplicação da multa no percentual de 150%. Nesse sentido, a penalidade é regida pela regra geral insculpida no art. 136 do CTN, segundo o qual, a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente. Ainda em divergência com o acórdão recorrido, o paradigma é claro ao consignar que a controvérsia sobre tese jurídica do crédito, por si só, já configura a falsidade de declaração na compensação, pois o contribuinte se vale de créditos ilíquidos e incertos em situação na qual a lei expressamente exige a certeza e liquidez, nos termos do art. 170 do CTN. (f. 332; sublinhas deste voto)

Às f. 341/347 acostado o despacho inaugural de admissibilidade, no qual asseverado verificar

a existência do dissenso jurisprudencial suscitado pela Fazenda Nacional.

No acórdão recorrido considerou-se ser necessária a demonstração do dolo, cabendo à fiscalização verificar que o contribuinte tinha ciência da falsidade da compensação, não podendo ser presumido intuito doloso pela falta de comprovação da origem dos créditos.

Nos paradigmas, por sua vez, foi manifestado o entendimento de que não é necessário que se comprove dolo por parte do contribuinte, bastando, para que se aplique a multa isolada, que haja compensação com créditos que não sejam líquidos e certos, considerando-se ser essa a determinação legal.

Destarte, do cotejo entre o recorrido e os paradigmas carreados pela recorrente, conclui-se que resta demonstrada a divergência jurisprudencial, motivo pelo qual deve ser dado seguimento ao apelo. (f. 346)

Com fundamento nos arts. 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proposto fosse dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, a fim de que rediscutida a matéria **aplicação da multa isolada no caso de compensação indevida**. (f. 347)

Determinada a cientificação do sujeito passivo, lavrado despacho atestando que [o] destinatário foi cientificado, com acesso aos documentos relacionados abaixo, pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 06/02/2024, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235/72. (f. 352)

Apesar de regularmente cientificada, a parte recorrida deixou o prazo para apresentação de contrarrazões transcorrer *in albis*.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial: **aplicação de multa isolada no caso de compensação indevida – inteligência do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991**.

Colaciono excertos extraídos do acórdão recorrido e dos paradigmas que demonstram a aptidão para que dado seguimento ao recurso:

Acórdão Recorrido	Paradigma nº 2301-002.736 ¹	Paradigma nº 9202-005.308 ²
-------------------	---	---

¹ Em face do paradigma interposto recurso especial pelo sujeito passivo, tendo sido prolatado o acórdão nº 9202-005.308, que manteve a decisão da Turma a quo, asseverando que “para a aplicação de multa de 150% prevista no

Relata a fiscalização que, em procedimento de Auditoria de Compensações em GFIP, o <u>Município de Maracanaú/CE, foi intimado a demonstrar a origem dos créditos utilizados em compensações informadas</u> nas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, no período compreendido entre as competências 11/2013 a 08/2016. Em resposta apresentada em 08/12/2017 (fls. 8/63 do PAF nº 10380.722408/2018- 08), o contribuinte informou como origens dos créditos compensados o seguinte: 1. Recolhimentos indevidos a título de contribuições incidentes sobre notas fiscais de serviços prestados por cooperativas de trabalho, no período de Janeiro/2009 a Fevereiro/2014, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 5.959.047,46. 2. Recolhimentos maiores que os devidos a título de contribuições atinentes a Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), relativos a competências compreendidas entre Novembro/2013 a 13º/2015, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 1.456.171,76. 3. Recolhimentos maiores que os devidos a título de contribuições atinentes a Riscos Ambientais do	A autoridade fiscal constatou que a empresa informou em GFIP compensações que tomavam como crédito valores supostamente recolhidos indevidamente desde a competência 10/2000. Antes mesmo de considerar as matérias envolvidas, <u>observou que a compensação efetuada considerou créditos atingidos pela decadência quinquenal do direito de compensar.</u> Nesse aspecto, a compensação só poderia atingir créditos até 09/2003, uma vez os créditos serviriam para afastar o recolhimento a partir de 09/2008. Além de problemas relativos a créditos decaídos, a fiscalização constatou que <u>a recorrente considerou como pagamentos indevidos recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre rubricas que a lei inclui na base de cálculo do tributo. São as seguintes:</u> • <u>Auxílio-doença e seu complemento;</u> • <u>Adicional de 1/3 da</u>	Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, tenha a autoridade fiscal, mencionado a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte. Mas, qual o limiar entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita? A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a diminuição da contribuição devida, todavia, está sujeita a posterior homologação. Nesse sentido, compete a autoridade fiscal intimar o contribuinte a esclarecer a base dos valores declarados, informações essas que devem estar disponíveis à fiscalização, tão logo seja o contribuinte intimado para tanto. Conforme descrito anteriormente, alegar que compensou valores face a
---	---	--

art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito 'líquido e certo' a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte."

² Conforme bem registrado no despacho de admissibilidade, "o paradigma nº 9202-005.308 foi proferido no julgamento do recurso especial apresentado pela contribuinte contra o paradigma nº 2301-002.736, tratando, portanto, da mesma situação fática." (f. 346)

Trabalho (RAT), conforme Informação Fiscal emitida no PAF 10380.730880/2013-00, cujo montante de créditos originários importou em R\$ 1.079.537,88.

O Contribuinte complementou as informações relativas às compensações efetivadas em GFIP, indicando, para cada competência, o valor do crédito original compensado, a competência de origem do crédito e a descrição resumida da origem do crédito.

Da leitura de todas as informações apresentadas pelo contribuinte, confrontadas com dados extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que os valores supostamente oriundos de pagamentos indevidos ou maiores que os devidos, utilizados em compensações nas GFIP das competências novembro/2013, setembro/2015, fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016, **não correspondem a créditos previdenciários líquidos e certos, nos estritos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional e do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.**

Nas competências em que o contribuinte identifica que seu direito creditório teve como origem as divergências (GFIP x GPS) a título de “RAT a maior”, **verificou-se a inexistência de créditos, relativos ao período Maio a Outubro/2012, e a insuficiência/improcedência de créditos, relativos ao período Novembro/2013 a 13º/2015.**

(...)

remuneração de férias;

• 13º salário;

• SAT/RAT sobre remuneração da administração;

• Adicional de horas extras;

• Adicional noturno;

• Adicional de horas extras noturno;

• Adicional de insalubridade;

Em adição aos créditos de contribuições previdenciárias, a recorrente utilizou na compensação créditos de contribuições terceiros: INCRA e SEBRAE.

(...)

O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – lex specialis, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91.

interpretação de que diversas rubricas não compõe o conceito de salário de contribuição, carece de respaldo, se a lei previdenciária, em momento algum, excluiu ditas rubricas do conceito de salário de contribuição. Nesse caso, proceder a compensação de valores sem amparo judicial, sem declaração de inconstitucionalidade, que destaque serem indevidos os valores e, sem nem mesmo deixar claro qual o montante que compensou a este título, não pode ser aceito.

Assim, a não comprovação do direito creditório a esse título gera também falsidade de declaração.

Pelos fatos descritos, fica fácil identificar que não se desincumbiu o sujeito passivo de provar que os valores indicados como crédito em sua GFIP, realmente existiram. É nesse caso, que resta demonstrada a falsidade.

Contudo, **não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430.**

No meu entender a previsão de multa isolada

Em suma, a autoridade fiscal motivou a imposição da multa isolada de 150% com base nos seguintes argumentos: (i) ausência de liquidez e certeza dos créditos compensados; (ii) inexistência de créditos e a insuficiência/improcedência de créditos; (iii) inclusão de valores de contribuições previdenciárias já alcançadas pelo instituto da prescrição.

A meu ver, os fatos narrados na acusação fiscal, não são motivos suficientes para justificar a existência do elemento subjetivo do dolo de oferecimento de crédito sabidamente inapropriado para a compensação de contribuições previdenciárias. A começar, não é possível concluir que houve dolo sob o fundamento de que o sujeito passivo teria incluído valores de contribuições previdenciárias já alcançadas pelo instituto da prescrição, pois, da mesma forma, havia certa dúvida sobre a contagem prazo prescricional para a repetição do indébito, tratando-se, portanto, de controvérsia na interpretação e aplicação do direito, ausente o dolo de compensar valores sabidamente indevidos.

Para além do exposto, o fato de ser indevida a compensação não implica, necessariamente, reconhecer a falsidade da declaração por parte do sujeito passivo. A esse respeito, tem-se que a própria Receita Federal do Brasil reconhece a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto

A remissão que o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

pela falsidade de declaração, visa justamente coibir a prática de compensação de valores, sem que o contribuinte, ao ser inquirido para tanto, prove que os valores lançados em GFIP são seu direito. Se assim não o fosse, veríamos a criação de uma prática de que contribuinte se daria o direito de compensar aquilo que até então recolhia de contribuição previdenciária sobre sua folha, por simplesmente entender que indevida a inclusão das verbas no conceito de remuneração.

(...)

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991), inclusive deferindo, administrativamente, pedidos de restituição ou compensação, desde que obedecido ao disposto nos atos normativos que regem a matéria.

Trata-se, a meu ver, de indício da origem do crédito que, não obstante ser insuficiente para afastar a acusação fiscal acerca da falta da comprovação da origem dos créditos compensados, eis que não há maiores informações nos autos sobre os valores efetivamente pagos, acompanhado do discriminativo do crédito, a meu ver, tal fato é suficiente para, atrelado ao contexto do caso concreto, afastar a imposição da multa isolada no percentual de 150%.

A aplicação da multa isolada se legitimaria, por exemplo, nos casos em que o crédito fosse absolutamente inexistente e tivesse sido criado artificialmente para realizar a compensação.

No presente caso, a existência do crédito era razoável (embora não comprovada pelo sujeito passivo), ao passo que reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991), o que, a meu juízo, revestiria o pedido administrativo com o manto da

<u>boa-fé e da moralidade, não cabendo acusação de falsidade.</u> (...) <u>Nesse sentido, entendo que caberia ao agente fiscal demonstrar, com exatidão, que o contribuinte tinha ciência da falsidade da compensação efetuada, tendo absoluta ciência das circunstâncias narradas, não sendo possível presumir o intuito doloso do recorrente ante a falta de comprovação da origem dos créditos compensados, eis que, o conjunto fático-probatório não conduz a um juízo de certeza no sentido de que o contribuinte tinha ciência e domínio da situação posta, ou seja, de que agiu com dolo.</u>		
---	--	--

Deveras, há similitude-fática – malgrado algumas diferenças, em ambos os casos perpetrada a compensação após o decurso do prazo quinquenal – e desfecho díspar, porquanto afirma o acórdão recorrido expressamente ser imperiosa a comprovação do dolo pela autoridade fazendária para aplicação de sanção pecuniária mais gravosa; ao passo que, nas decisões paradigmáticas, expressamente consignado ser despicienda sua demonstração, bastando ser atestado que os créditos compensados não gozavam de certeza e liquidez. **Conheço do recurso especial fazendário, presentes os pressupostos de admissibilidade.**

II – DO MÉRITO

A temática ora devolvida é das mais áridas e controversas em sede de processo administrativo fiscal federal. O ponto nodal da querela diz respeito à delimitação do conceito de *falsidade*, que faz atrair a aplicação da multa isolada em dobro, na alíquota de 150%.

O § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 determina que, “[n]a hipótese de compensação indevida, *quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada (...) em dobro.” Diante de *declarações inexatas*, nos termos do inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a multa de 75%; entretanto, comprovada a *falsidade* na declaração, será a sanção de 150% (aplicação em dobro).

As situações fáticas ensejadoras da aplicação da multa, ora sob exame, se descortinam com as mais variadas nuances, que vão desde a compensação com créditos jamais

existentes³ e aquelas realizadas ao arrepio da norma inserta no art. 170-A do CTN, até a que torna imprescindível o debate de teses sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinada parcela, cuja natureza se mostra deveras controvertida. Entretanto, não é a multiplicidade de situações fáticas que geram ausência de uniformidade, e sim partirem os julgadores de premissas díspares quanto à melhor exegese da expressão *falsidade* contida no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Conforme possível depreender da mera leitura do relatório, duas são as correntes: **uma**, que sustenta que a aplicação da multa de 150% só tem lugar quando comprovado pelas autoridades fazendárias a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou ardilosa pelo sujeito passivo; e **outra**, para qual basta a utilização de créditos não dotados de certeza e liquidez, para que se atraia a aplicação da multa em dobro.

É um doloso específico de falsear que se desenvolve nas situações...

Aqueles que se filiam à primeira corrente, via de regra, partem do art. 136 do CTN, hialino ao dispor que, “[s]alvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” Quando o legislador determina, no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que deverá a autoridade fazendária comprovar a falsidade, a situação se amoldaria na ressalva contida no retromencionado dispositivo, eis que “(...) há condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”⁴ Sendo assim, haveria de se perquirir – e comprovar – a intencionalidade dolosa daquele que fez a declaração supostamente imbuída de informações falsas. Sustenta-se, assim, que teria a fiscalização

(...) o dever de provar a existência do elemento subjetivo dolo, mais propriamente a intenção de falsificar, exceto se o dolo puder ser extraído das circunstâncias e das peculiaridades do caso concreto. Noutro giro verbal, a autoridade administrativa deve comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.⁵

Esse “adicional doloso”⁶ parece ter sido, inclusive, o motivo pelo qual a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife, houve por bem afastar a multa isolada – e, em razão da exoneração ser superior ao limite de alçada, remetidos os autos ao CARF para reexame da matéria. Conforme consta no relatório do Acórdão de nº 2401-006.130, no qual apreciado o recurso de ofício, asseverou a DRJ que

³ Acórdão nº 2402-007.619, Rel.ª Cons.ª RENATA TORATTI CASSINI, publicado em 27/11/2019 (à unanimidade).

⁴ Acórdão nº 2401-007.320, Rel. Cons. RAYD SANTANA FERREIRA, publicado em 20/02/2020 (por maioria).

⁵ Cf. as razões lançadas no voto vencido da lavra do Cons. Rel. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI no Acórdão nº 2402-006.651, publicado em 07/11/2018.

⁶ Termo empregado pelo Cons. Rel. MARTIN DA SILVA GESTO no Acórdão nº 2202-005.216, publicado em 09/08/2019.

(...) a compensação indevida não basta, por si só, para a aplicação da multa isolada do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91.

(...)

17. Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a *intenção de fraudar* a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

18. Tratando-se, por outro viés, de *tentativa de fraude* mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, *visando dolosamente a reduzir tributo*, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.⁷ [SEP]

Os que aderem à corrente afirmam, ainda, não poder se confundir a fraude, elemento inarredável do tipo penal, com o erro acerca da matéria jurídica controvertida.⁸ Isso porque, “[a] ‘informação falsa’ que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico.”⁹ A despeito de inexistir certeza e liquidez do crédito que se pretendeu compensar, mister que a autoridade fazendária comprove que há na declaração “mentira, fraude, adulteração,”¹⁰ mormente em atenção ao fato que, numa análise do arcabouço normativo, sanção de tamanha severidade somente estaria reservada aos casos em que houvesse condutas dolosas relativas à sonegação, fraude ou conluio.¹¹

Diametralmente oposta é a posição que sustenta ser despicienda a comprovação da intenção ardilosa do agente, eis que silente a lei quanto a esse aspecto.¹² Seguindo a

⁷ Vide relatório do Acórdão nº 2401-006.130, Rel. Cons. MATHEUS SOARES LEITE, publicado em 02/05/2019.

⁸ Acórdão nº 2202-004.329, Rel.ª Cons.ª JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, publicado em 30/04/2018.

⁹ *Idem*.

¹⁰ Acórdão nº 2201-006.063, Rel. Cons. DANIEL MELO MENDES BEZERRA, publicado em 18/03/2020. Malgrado teça o Relator considerações acerca de seu posicionamento sobre a matéria, registra curvar-se ao entendimento majoritário de seu colegiado, que rechaça a necessidade de perquirir a intenção dolosa do agente.

¹¹ A título exemplificativo, o desiderato de fraudar, sonegar e agir em conluio seria essencial para a imposição da multa duplicada, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela nº 303/06). Este raciocínio aparenta ser o desenvolvido no voto vencedor do Acórdão nº 9202-009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI.

¹² “Diversamente da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual exige a cabal demonstração, pela administração tributária, de sonegação, de fraude ou de conluio praticado pelo sujeito passivo, na forma em que estas figuras estão disciplinadas nos arts. 71, 72 e 73, respectivamente, da Lei nº 4.502, de 1964, a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, calculada sobre o valor indevidamente compensado, exige apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Logo, não exige a demonstração de dolo para se efetivar a subsunção dos fatos à norma jurídica em comento.” (Acórdão nº 2202005.097, Rel. Cons. LEONAM ROCHA MEDEIROS, publicado em 22/04/2019).

literalidade do que determina o §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, deve a autoridade fazendária comprovar a *falsidade* da declaração, que com *fraude* ou *quaisquer outras condutas dolosas* não se confunde.¹³ No vernáculo, o termo empregado pelo dispositivo legal em comento indica “(...) a qualidade ou estado de tudo que é falso ou contrário à verdade ou à realidade. É a supressão ou a alteração da verdade.”¹⁴

Em consonância com o significado do verbete em comento, o mero descompasso entre a realidade e as compensações realizadas pelo interessado não atrairia, automaticamente, a aplicação da sanção em dobro.¹⁵ Declarações que contenham informações lançadas por mero equívoco, por exemplo, não seriam rotuladas falsas. Noutro giro, quando sabia – ou deveria saber – que os créditos que se pretende compensar são carentes de certeza e liquidez, há o falseamento da declaração.¹⁶ Situação em que sói acontecer o reconhecimento da falsidade da declaração é aquela em que ultimada a compensação sobre valores de contribuições objeto de ação judicial ainda não transitada em julgado – “ex vi” do art. 170-A do CTN.¹⁷ Editada recentemente a Súmula CARF nº 206, dispondo que “[a] compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.”

Há ainda casos em que “(...) mesmo diante da realidade contrária à compensação, pratic[a] [o sujeito passivo] uma conduta de oferecer crédito sabidamente inapropriado para tal fim, de forma consciente e intencional da inveracidade das informações.”¹⁸ É dizer, opta o contribuinte por compensar créditos decorrentes de rubricas carentes de certeza e liquidez acerca do seu cariz indenizatório, porquanto a jurisprudência dominante e a expressa determinação legal as incluem na base de cálculo da contribuição previdenciária.¹⁹ Comprovada a falsidade, justificada estaria a aplicação da multa isolada de 150%.

¹³ Nesse sentido, cf. Acórdão nº 2201006.166, Rel. Cons. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, publicado em 31/03/2020.

¹⁴ Cf. Falsidade em SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 2008, p. 598.

¹⁵ Acórdão nº 2402005.007, Rel. Cons. RONNIE SOARES ANDERSON, publicado em 10/03/2016.

¹⁶ Assim parece argumentar o Con. Rel. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA em voto vencido do Acórdão nº 9202-009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, cuja publicação encontrava-se pendente até o fechamento desta coluna. De toda sorte, a gravação da sessão de julgamento está disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/consultas/sessoes-virtuais>>.

¹⁷ Acórdão nº 9202-008.265, Rel.^a Cons.^a MARIA HELENA COTTA CARDOZO, publicado em 23/10/2019 (decido por unanimidade, com quatro conselheiros votando pelas conclusões); Acórdão nº 2402005.725, Rel. Cons. MARCELO DE SOUSA SATELES, publicado em 22/11/2019 (decisão por maioria de votos); Acórdão nº 2301-006.317, Rel. Cons. MARCELO DE FREITAS DE SOUZA COSTA, publicado em 09/08/2019 (à unanimidade).

¹⁸ Acórdão nº 2401-006.921, Rel. Cons. CLEBERSON ALEX FRIESS, publicado em 16/09/2019.

¹⁹ Conforme relata, “[c]om base nas planilhas elaboradas pela empresa recorrente, acrescento que os valores mais expressivos supostamente compensados em GFIP nas competências de 01/2013 a 13/2014 são referentes a parcelas com

Filio-me à corrente que entende ser despicienda a comprovação do dolo porquanto ausente sua menção no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, além de entender que falsidade e fraude ostentam conceituação assaz diferentes. Na qualidade de vogal tive, recentemente, a oportunidade de acompanhar o entendimento externado pela em. Rel.^a Sheila Aires Cartaxo Gomes,²⁰ em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/08/2012

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS COMPENSADOS. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado. É falsa a declaração em GFIP quando o sujeito passivo não apresenta a documentação que comprova a existência dos créditos declarados.

Firmada essa premissa, passo à análise do caso em concreto.

Colhe-se do relatório a seguinte situação:

Da leitura de todas as informações apresentadas pelo contribuinte, confrontadas com dados extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que os valores supostamente oriundos de pagamentos indevidos ou maiores que os devidos, utilizados em compensações nas GFIP das competências novembro/2013, setembro/2015, fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016, não correspondem a créditos previdenciários líquidos e certos, nos estritos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional e do art. 89 da Lei nº 8.212/1991. **Nas competências em que o contribuinte identifica que seu direito creditório teve como origem as divergências (GFIP x GPS) a título de “RAT a maior”, verificou-se a inexistência de créditos,** relativos ao período Maio a Outubro/2012, e a insuficiência/improcedência de créditos, relativos ao período Novembro/2013 a 13º/2015.

Nas análises proferidas nos autos do PAF 10380.722408/2018-08 constatou-se que parte dos créditos que o contribuinte denominou ser originário de “Relatório Fiscal” fora objeto de análise no PAF 10380.730880/2013-00, e, como se tratava

nítido caráter de contraprestação pelo trabalho, tais como pagamentos a título de férias gozadas, décimo terceiro salário, horas extras, adicionais noturno, periculosidade e insalubridade e salário-maternidade.” *Idem*.

²⁰ **CARF.** Acórdão nº 9202-011.048, sessão de 25 de out. de 2023, por unanimidade.

de período incluído em Débitos Confessados em GFIP (DCG do período maio a outubro/2012), a apuração de “RAT a maior” serviu para reduzir o montante de débitos levantados naquele período, portanto, não havendo disponibilidade de créditos para utilização em compensação. Tal constatação resultou na glosa total da compensação ocorrida em Novembro/2013.

De acordo com a apuração detalhada no citado PAF 10380.722408/2018-08, os créditos oriundos de divergências (GFIP x GPS), a título de “RAT a maior”, levantados entre setembro/2015 a 13º/2015 restaram improcedentes, e os créditos apurados no período de Novembro/2013 a Agosto/2015 foram insuficientes para quitar os débitos levantados nas competências Agosto e Setembro/2015, resultando na glosa de parte dos valores compensados em Setembro/2015.

No período compreendido entre outubro/2015 a agosto/2016 o contribuinte informou ter utilizado créditos oriundos de recolhimentos de contribuições previdenciárias, do período de janeiro/2009 a fevereiro/2014, incidentes sobre notas fiscais emitidas por cooperativas de trabalho, consideradas indevidas por força de decisão judicial proferida no Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no qual o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição à Seguridade Social de 15% incidente sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991). Nesse caso, **considerando o prazo extintivo de 5 anos para a compensação, o direito creditório relativo a este tipo de contribuição indevida deverá ser apurado a partir da competência de 09/2010, (recolhimentos em 10/2010) até o último mês em que houve recolhimento de contribuições incidentes sobre notas/faturas de cooperativas de trabalho (03/2014, referente à competência fevereiro/2014). Assim, os créditos que o contribuinte apurou e compensou, referentes ao período de Janeiro/2009 a Agosto/2010, estão prescritos.**

Conclui-se que restaram insuficientes os créditos levantados a título de “cooperativas de trabalho” para suportar as compensações efetivadas no período Outubro/2015 a Agosto/2016, tendo sido glosados valores compensados nas competências fevereiro/2016, março/2016, maio/2016, junho/2016, julho/2016 e agosto/2016. Diante de todo o exposto, verificou-se que o contribuinte prestou intencionalmente informações falsas à Receita Federal do Brasil com o intuito de eximir-se do pagamento de débitos previdenciários, mediante a compensação de créditos já prescritos ou inexistentes, e, portanto, não autorizados pela legislação que regula as contribuições sociais previdenciárias. Dessa forma, conforme previsão do § 10 do artigo 89 da Lei nº

8.212, de 1991, foi aplicada a multa isolada, objeto da presente autuação. (f. 310/311; sublinhas deste voto)

O fato de ter se valido de créditos inexistentes ou em que já decorrido o prazo quinquenal para compensação demonstra estar a declaração eivada de falsidade, razão pela qual **merece provimento o recurso especial fazendário**.

III – DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial do Procurador e dou-lhe provimento**.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Declaração de voto.

Minha manifestação é relativa ao mérito.

Inicialmente, parabenizo a Eminente Relatora por seus votos sempre primorosos, inclusive convirjo com sua conclusão neste caso em escrutínio.

Pretendi apresentar declaração de voto exclusivamente com o fim de externar uma preocupação, a qual, inclusive, parece-me compreendida pela ilustre relatoria, uma vez que, em ementa, teve a delicadeza de não apresentar dizeres que pudessem pôr em xeque o correto encaminhamento para a uniformização.

O ponto é que no Tema 736 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir da ADI 4905, a Excelsa Corte assentou Tese segundo a qual: *“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”*.

Logo, para os casos como o presente, não é constitucional que uma mera não homologação de GFIP enseje aplicação de multa isolada. É preciso demonstrar um falsear. Não basta uma mera não homologação do crédito, por si só.

Quem bem aprofundou o acima explanado, inclusive citando o § 10 do art. 89 da Lei 8.212, foi Sua Excelência a Ministra Rosa Weber, no Tema 736 (ADI 4905), nestes termos:

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, é preciso para a aplicação da multa isolada que ocorra o “*algo a mais*” e não uma mera não homologação.

No caso da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 é necessária a demonstração da falsidade da declaração e essa “falsidade” não se dá com uma mera divergência do crédito. É preciso que tenha sido observado um fato suficientemente inescusável que possa objetivamente indicar a falsidade que sustenta normativamente a multa isolada.

Aliás, no caso presente, tem-se o relato soberano das instâncias ordinárias de que se fez uso de créditos prescritos e de créditos inexistentes, fatos inescusáveis, aí sim que justificam, por circunstâncias específicas, a imposição da sanção excepcional.

É preciso bem registrar isso, porque o recurso especial da união deve ser provido, mas o provimento deve exclusivamente ser motivado na constatação do elemento falsidade que se observa no relato dos fatos concretos inescusáveis (*reportados pelas instâncias ordinárias, com soberania na descrição*) não se tratando de aplicar tese como a pretendida no recurso especial da União que visava a responsabilidade independente de intenção do agente, independente de dolo. A Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu recurso especial, fundamenta que bastaria o crédito ser ilíquido e incerto para que seja aplicada a multa isolada. Mas, não é bem assim!

Deveras, se o dolo genérico no sentido de fraudar, de aplicar ardil, de cometer ilícito, de utilizar documentos frios etc. (conduta consciente quanto à fraude, conluio, simulação, atos ardis) é dispensável, não sendo exigido como elemento essencial para aplicar a multa isolada do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212; não se pode dizer o mesmo quanto a necessidade obrigatória de se “demonstrar uma falsidade”, de se comprovar haver um ato inescusável específico, que pode ser tido como uma espécie de dolo específico de falsear, de toda sorte dispensada a prova de uma consciente conduta, sendo necessário apenas demonstrar o falsear por critérios objetivos.

Essa falsidade (*circunstância fática objetiva inescusável*) é exigida para não se aplicar multa isolada de forma inadvertida puramente objetiva (uma aplicação “pura e seca”) pelo

só fato de não se homologar créditos ou parcela deles que sejam controvertidos. O falsear é exigido e deve ser demonstrado, sob pena de violar a Tese do Tema 736 do STF.

Exemplos de falsear são os da Súmula CARF nº 206 (*inobservância de ordem judicial expressa*)²¹ ou, como no caso dos autos, com utilização de créditos completamente inexistentes e em outras parcelas com uso de créditos flagrantemente prescritos, sendo elementos objetivos que apontam para erro inescusável que caracteriza o falsear a justificar a multa isolada do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ante o exposto, com as observações anotadas, parablenizo a insigne relatora para acompanhá-la dando provimento ao recurso especial da União.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

²¹ **Súmula CARF nº 206.** A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.