



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.721845/2016-30
ACÓRDÃO	2001-007.514 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	S A USINA CORURUPE AÇÚCAR E ÁLCOOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2014

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO EM GFIP. MULTA ISOLADA DE 150%. ART. 89, § 10, LEI Nº 8.212/91. DOLO ESPECÍFICO. DISTINÇÃO COM O TEMA 736 DO STF.

O STF julgou inconstitucional a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte, conforme consta no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, cuja redação atualmente é conferida pela Lei 13.097/2015 (Tema 736).

Por outro lado, cabível a imposição da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212/91, quando a autoridade fiscal comprovar o dolo específico do agente que falseia a declaração de compensação em GFIP.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Honório Albuquerque de Brito – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (presidente), Wilderson Botto, Raimundo Cássio Gonçalves Lima, Lílian Cláudia de Souza, Wilson de Moraes Filho e Ana Carolina Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal referente à multa isolada decorrente de compensação indevida em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), prevista no Art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991.

Nos autos do processo nº 10410.721040/2016-96, o contribuinte foi instado a apresentar esclarecimentos sobre a origem dos créditos utilizados nas compensações em GFIP no período de 03/2014 a 11/2014.

Após manifestação do sujeito passivo e devida análise, foram as compensações consideradas indevidas e os valores glosados, no montante originário de R\$ 1.186.913,19, mediante o Despacho Decisório nº 055/2016, de 15/03/2016, integrante do processo mencionado no item anterior.

A glosa se deu pelos motivos a seguir delineados:

2.2. Na manifestação junto aos autos do processo nº 10410.721040/2016-96 o contribuinte pretende fundamentar os créditos utilizados na compensação de 03/2014 com os saldos decorrentes de ressarcimento de PIS e Cofins requerido mediante o PerDComp 37511.52278.310812.1.1.09-9293. Em relação à compensação na competência 11/2014, o contribuinte a fundamentou no excesso de arrecadação, em Guia da Previdência Social – GPS, para as Outras Entidades ou Fundos, mais conhecidas como “Terceiros”, em 10/2014.

2.3. Ocorre que a legislação vigente veda, expressamente, compensar contribuição social previdenciária devida com qualquer outra espécie de contribuição ou tributo que não seja a própria, de modo que as compensações efetuadas foram consideradas indevidas e os valores glosados.

2.4. Enfatize-se que, no que atine aos créditos de PIS e Cofins, ainda que detentor de tais créditos, não poderia o contribuinte efetuar a compensação com contribuição previdenciária devida.

2.4.1. Ocorre que o PerDComp 37511.52278.310812.1.1.09-9293 foi analisado, sendo o pedido negado. Atualmente encontra-se em sede de julgamento por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, por decorrência da apresentação de manifestação de inconformidade pelo contribuinte. Portanto, nem o suposto crédito é líquido e certo, não podendo o contribuinte ter certeza de ser dele detentor e, mesmo assim, preferiu utilizá-lo nas compensações de contribuições previdenciárias.

2.5. Quanto à compensação da competência 11/2014, no valor de R\$ 18.862,13 na filial 0010-01, constata-se que tem sua origem em GPS recolhida em 10/2014 composta por, apenas, contribuição destinada a terceiros.

2.5.1. Neste sentido, contribuições destinadas a terceiros são, também, de espécie distinta das destinadas à Previdência Social. Logo, tal compensação é indevida pelos fundamentos já discorridos e pela vedação expressa da compensação entre ambas, de acordo com os artigos 41 e 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, conforme a seguir: [...] 2.5.2. Portanto, igualmente sem amparo legal a compensação levada a efeito na competência 11/2014.

Quanto à multa isolada, a autoridade fiscal teceu as seguintes considerações:

3.3. A conduta do contribuinte se enquadra na capitulação prevista pelo parágrafo 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 na medida em que houve falsidade na declaração prestada, uma vez que existindo vedação expressa em lei acerca da compensação de créditos tributários previdenciários com indêbitos de outras exações, o contribuinte, ao arrepio da lei, pretendeu compensar débitos previdenciários com créditos de ressarcimento de Pis e Cofins e os destinados a Terceiros.

3.4. O dolo do contribuinte fica caracterizado pela conduta de pleitear ressarcimento em espécie de supostos créditos de PIS e Cofins (com pedido indeferido) e ao mesmo tempo utilizar indevidamente esses créditos para se compensar contribuições previdenciárias. Quanto ao crédito da compensação de 11/2014, a GPS de 10/2014 que o subsidiaria, consigna, claramente, que a destinação dos valores é “Outras Entidades” (ou Terceiros).

3.5. Ao informar as compensações de contribuições previdenciárias nas GFIP o contribuinte evitou que os sistemas da Receita Federal do Brasil reconhecessem o seu débito, uma vez que é principalmente por meio da GFIP que a Administração Tributária se instrumentaliza a fim de cobrar coercitivamente os tributos sujeitos a lançamento por homologação que lhe são devidos.

3.6. É na omissão do contribuinte ou na prestação de informações falsas que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte dificulta que o Fisco possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando assim prejuízos aos cofres públicos.

3.7. Ao realizar a compensação através da declaração em GFIP, o contribuinte passou para o Fisco a falsa ideia de que estava adimplente com suas obrigações previdenciárias, as quais teriam sido satisfeitas mediante a compensação destas contribuições com créditos de PIS, Cofins e terceiros.

3.8. Ou seja, a compensação realizada foi indevida e buscou evitar o pagamento das contribuições devidas, vez que, conforme visto, não existe previsão legal para a compensação na

forma efetuada pelo contribuinte, ou seja, créditos decorrentes de PIS, Cofins e terceiros com contribuições previdenciárias.

3.9. O conceito de sonegação e fraude contido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, não se resume tão-somente em evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e o conhecimento por parte da autoridade fazendária. Note-se que o texto legal também considera fraude “...excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir seu pagamento.

[...]

3.11. Por todo o exposto, conclui-se que a conduta do contribuinte adequa-se no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

3.12. Sobre esta questão a Receita Federal do Brasil emitiu o Ato Declaratório Interpretativo nº 17/2002, DOU de 04/10/2002, que diz em seu artigo único:

Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II, do art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por caracterizarem evidente intuito de fraude nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja:

- I – de natureza não-tributária;
- II – inexistência de fato;
- III – não passível de compensação por expressa disposição de lei;
- IV – baseado em documentação falsa.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial. (Grifo editado)

3.13. No caso em tela, verificou-se exatamente o que dispõe o Ato Interpretativo, pois a Impugnante realizou compensação indevida, vez que declarou créditos não passíveis de compensação por expressa disposição legal (compensou supostos créditos de PIS, Cofins e terceiros com contribuições previdenciárias), de modo que se caracterizou o intuito de fraude.

Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 4/5/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 40) e, em 27/5/2016 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada – fl. 77), apresentou a impugnação de fls. 42/73, na qual alega o que segue.

- o presente processo e o processo de glosa nº 10410.721040/2016-96 são conexos, pois ambos são decorrentes do Despacho Decisório nº 55/2016 da DRF/Maceió/AL, de modo que devem ser reunidos;

- não concorda com o entendimento do Fisco, de que a compensação de contribuição social previdenciária com créditos acumulados de Cofins exportação e de pagamento indevido ou a maior de contribuição social destinada a outras entidades e fundos não tem previsão legal, conforme defesa apresentada nos autos do processo conexo, a seguir exposta.

Do crédito de PIS/COFINS

- o regramento específico para os créditos de PIS e COFINS, apurados na forma do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, permite que eles sejam deduzidos do montante a ser pago a título de contribuição; mas, havendo saldo credor acumulado ao final do trimestre, é possível a compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, conforme autorizam os artigos 5º da Lei nº 10.637/2002, 6º da Lei nº 10.833/2003 e 16 da Lei nº 11.116/2005;

- com a criação da Lei nº 11.457/2007, passou-se a permitir a compensação de PIS e COFINS escritural com tributos e contribuições administrados pela RFB, dentre as quais, as contribuições previdenciárias;

- a dicção e a norma inserta no parágrafo único do artigo 26 da Lei nº 11.457/2007 comporta a interpretação utilizada pela autoridade fiscal, entretanto, no nosso sentir, tal dispositivo legal somente veda a compensações fundada no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996;

- não há qualquer vedação à compensação de débitos de natureza previdenciária com créditos de PSI/COFINS exportação não-cumulativos, porquanto essas compensações são fundadas no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003;

- o parágrafo único do artigo 26 da Lei nº 11.457/2007 não veda as compensações fundadas nos mencionados dispositivos legais; -

[...] à luz desta disposição legal, os outros regimes de compensação tributária, diversos daquele previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, é autorizado às contribuições antes administradas pelo INSS, agora administradas pela Super Receita”;

- nada justifica incluir na vedação específica do parágrafo único do artigo 26 da Lei nº 11.457/2007 compensação outras não indicadas por esse enunciado normativo, pois ‘onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir’;

- quisesse o legislador vedar a utilização de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos para compensar débitos previdenciários administrados pela Receita Federal, haveria expressa disposição nesse sentido no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, tal como ocorreu com as compensações de que trata o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996;

- o artigo 26 da Lei nº 11.457/2007 não faz referência aos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002, 6º da Lei nº 10.833/2003 e 16 da Lei nº 11.116/2005, razão pela qual há clara e manifesta violação da legalidade quando a Administração amplia a proibição para hipóteses não previstas na indigitada norma jurídica; -

“[...] se há uma norma, como há, que diz expressamente que o saldo credor de PIS/COFINS não-cumulativos pode ser utilizado na ‘compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal’, somente uma norma posterior e de igual hierarquia pode revogar tal enunciado normativo”, e essa lei não existe;

- não há qualquer manifestação judicial contrária ao este entendimento, gozando a compensação lastreada nos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002, 6º da Lei nº 10.833/2003 e 16 da Lei nº 11.116/2005 de presunção de boa-fé;

Do crédito utilizado

- a autoridade fiscal, ao mencionar no Relatório Fiscal de que o PerDcomp 37511.52278.310812.1.1.09-9293, de créditos de COFINS – Exportação, foi analisado e o seu pedido negado, e que, portanto, o crédito não seria líquido e certo e, mesmo assim, fora utilizado nas compensações de contribuições previdenciárias, deixou de mencionar que, quando da compensação em GFIP (competência 3/2014), o pedido de ressarcimento dos créditos de PIS/COFINS requeridos no citado PerDcomp ainda não haviam sido analisados, posto que o Despacho Decisório foi emitido em 09/12/2015, ou seja, quase dois anos após a compensação, de modo que o crédito gozava da presunção de liquidez e certeza;

- em vista do procedimento de homologação, o pedido de ressarcimento indeferido encontra-se na DRJ, em sede de julgamento da manifestação de inconformidade protocolizada em 27/01/2016, de modo que, enquanto não houver decisão definitiva, a liquidez e certeza dos créditos está mantida;

Da não aplicação do artigo 26 da Lei nº 11.457/2007 às contribuições substitutivas

- quando o parágrafo único do artigo 26 da Lei nº 11.457/2007 restringe a aplicação do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, excluindo as contribuições referidas no artigo 2º da Lei nº 11.457/2007, está a tratar das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento;

- considerando que foram compensados créditos de PIS/COFINS exportação com contribuição social previdenciária substitutiva, incidentes sobre o faturamento, não há razoabilidade em se tolher o direito à compensação;

Da autorização para compensação das Contribuições de Terceiros

- o artigo 89 da Lei nº 8.212/1991 prevê compensação de contribuições de terceiros, não podendo normas regulamentares, como a IN RFB nº 1.300/2012, artigo 59, vedar a possibilidade de tal compensação, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, o que já foi reconhecido pela jurisprudência;

Da Isonomia à compensação de ofício

- a distinção de tratamento entre o Fisco e o contribuinte no caso da compensação de ofício versus o regime normal de compensação clama pela observação do princípio da igualdade;

Da falta de pressupostos para a aplicação de multa isolada qualificada

- é inequívoco que o cabimento da penalidade da multa prevista no artigo 89, parágrafo décimo, da Lei nº 8.212/1991, tem por objetivo evitar a ocorrência de fraude na declaração de compensação que resulte na redução de contribuição previdenciária, o que inexistente no caso da impugnante, já que os débitos foram todos declarados, não havendo omissão nem redução, havendo apenas indicação de forma de quitação, via compensação, com créditos existentes, legitimamente apurados e igualmente declarados ao fisco;

- a simples divergência de interpretação sobre a possibilidade legal da utilização de créditos de PIS/COFINS não cumulativos em compensações de contribuições previdenciárias não pode caracterizar, por si só, fraude do contribuinte;

- é indispensável a caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, conforme jurisprudência do CARF;

- ainda que se entenda que o direito compensatório seja indevido, não há que se falar em fraude fiscal, dado que o fato gerador da obrigação tributária principal não foi obstado e a fiscalização pode utilizar-se da própria declaração de compensação como instrumento de cobrança, o que efetivamente ocorreu na situação narrada, já que houve despacho decisório não homologando a compensação;

- ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, no momento do procedimento de compensação, os créditos não haviam sido indeferidos, portanto, não há que se falar em dolo do contribuinte e, conseqüentemente, não houve fraude;

- a autoridade fiscal supõe que a compensação teria como intuito evitar o pagamento das contribuições previdenciárias, contudo, não consegue comprovar o dolo específico para caracterizar a ocorrência de sonegação ou fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;

- não houve sonegação, pois, com a declaração em GFIP, o Fisco teve conhecimento da ocorrência do fato gerador;

- não houve fraude, pois não houve qualquer impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador o qual, inclusive, foi declarado; a compensação é ato lícito, previsto legalmente;

- nos termos do artigo 112 do CTN, se não ficar claramente comprovada a conduta dolosa, a interpretação da situação será a mais favorável ao acusado, devendo ser afastada a multa qualificada;

- a multa qualificada é uma exceção quando o assunto é penalidade tributária, pois requer expressamente a comprovação da intenção dolosa do agente; - a multa de ofício qualificada prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, não pode ser desvinculada do Direito Penal como um todo, pois sua aplicação depende da comprovação da incidência do contribuinte nas condutas dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, os quais preveem condutas dolosas de sonegação, fraude e conluio, estritamente vinculadas às hipóteses de crimes contra a ordem tributária, previstas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.

Da inaplicabilidade do Ato Declaratório Interpretativo nº 17/2002

- a multa qualificada não se aplicaria na situação prevista no artigo único do Ato Declaratório nº 17/2002; primeiro, por não haver vedação legal à compensação efetuada, não havendo que se falar em fraude; segundo, porque o referido ato trata das declarações em que o 'crédito oferecido à compensação' seja não passível a tal procedimento, o que não é o caso;

- e tanto não se aplica que a penalidade prevista ao caso é a multa de que trata o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996; Da penalidade prevista para a compensação indevida

- a título de argumentação, correta seria, no presente caso, apenas a imputação da penalidade do artigo 57 da IN RFB nº 1.300/2002, caso se confirme, ao final do processo, a compensação indevida;

Da aplicabilidade o Princípio do Não Confisco às Multas Tributárias

- a CF/1988, artigo 150, inciso IV, consagrou o princípio constitucional da vedação ao confisco;

- tal princípio também é aplicável às penalidades por infração à legislação tributário;

- a questão relativa à confiscatoriedade das multas tributárias já está pacificada no STF;

- na eventual (e improvável) possibilidade de aplicação em dobro da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, resta demonstrado que esta seria totalmente indevida, em decorrência do princípio da vedação constitucional ao confisco - aplicável às multas tributárias, e visto que a administração estatal está vinculada aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Sobreveio decisão da DRJ assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/03/2014 a 30/11/2014

GFIP. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DECLARAÇÃO COM FALSIDADE. APLICABILIDADE.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150 % e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO EM GFIP. TRIBUTOS DE OUTRA ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de contribuições previdenciárias somente pode ser efetuada entre tributos da mesma espécie. Créditos de PIS e COFINS não são aptos a compensar débitos de contribuições previdenciárias.

MULTA. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.

A análise de argumentos de efeito confiscatório da multa isolada e de sua inconstitucionalidade foge à apreciação na esfera administrativa.

PROVAS. JUNTADA POSTERIOR.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo demonstradas as hipóteses de exceções legais.

Foi apresentado recurso voluntário pelo sujeito passivo no qual nenhum ponto além dos já trazidos em sede de impugnação foi acrescido.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo. Referido recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

II – DO REGIMENTO INTERNO DO CARF –

Aplicação do artigo 114, § 12, inciso I

Os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

“Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

III – DISTINGUISHING TEMA 736 STF

Muito embora tal ponto não tenha sido ventilado no recurso voluntário interposto pelo contribuinte, importante abordarmos o assunto. Para tanto, serão utilizados como fundamento da decisão o voto proferido pela Conselheira Ana Cláudia Borges no acórdão de nº 2402-012.459, abaixo transcrito:

“Cinge-se a controvérsia, aqui instaurada, quanto à possibilidade de aplicação da aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, por compensação indevida e falsidade em GFIP.

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).

No caso em tela, a autoridade fiscal apurou a existência de ciência do sujeito passivo quanto à ausência de liquidez dos créditos que pretendiam compensar, tratando-se de hipótese de declaração de falsidade, nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que imputa à autoridade fiscal o ônus de provar a falsidade, para fins de aplicação da penalidade.

O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator do Acórdão nº 2202-010.173, publicado em 29/08/2023, com clareza e irretocável conclusão, apontou com precisão que a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (por exemplo, no Acórdão CARF n.º 9202-009.484)1 e deste Conselheiro em julgamento anterior baseado no entendimento da CSRF (Acórdão CARF n.º 2202-005.097) de que, para a multa isolada do art. 89, § 10, da Lei 8.212, não é mister que se demonstre a intenção do agente – se dolosa, de má-fé ou decorrente de logro, fraude ou simulação, por exemplo –, bastando que se comprove a falsidade da declaração no sentido de não haver o direito creditório líquido e certo, não mais deve prevalecer, face aos motivos determinantes que fundamentam a tese firmada do Tema 7362 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, exigindo-se, hodiernamente, a demonstração do dolo específico, isto é, a intenção proposital do sujeito passivo. O caso destes autos, eis o ponto e a especificidade, é um precedente bem elucidativo de que pode e deve a fiscalização demonstrar o dolo específico para que possa

incidir a multa isolada em espécie, tendo se atendado no caso concreto em descrever e minuciar a conduta fraudulenta que importou em falsear a declaração de compensação em GFIP, dando ensejo a aplicação do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212.

Como bem destacado, a multa julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, objeto do Recurso Extraordinário (RE) 796939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905, é aquela prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei 9.430/1996 (cuja redação atualmente é conferida pela Lei 13.097/2015).

O dispositivo prevê a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte.

Nesse mesmo sentido é o entendimento do CARF:

(...) COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. EXIGÊNCIA DO CRÉDITO. Compensação é o procedimento através do qual o sujeito passivo se ressarce de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social. Não atendidas as condições estabelecidas na legislação para a compensação de créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados. Os valores indevidamente compensados devem ser recolhidos pelo contribuinte acrescidos de juros e multa. A compensação de contribuição previdenciária deve ser informada em GFIP, estando sujeita a posterior fiscalização e eventual glosa, em caso de compensação indevida.

MULTA ISOLADA, ART. 89, § 10, LEI n.º 8.212. COMPENSAÇÃO INDEVIDA REALIZADA EM GFIP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. DOLO ESPECÍFICO. DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. APLICABILIDADE. DISTINGUISH DO TEMA 736 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF E DA ADI 4905. O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, demonstrado o dolo específico pela fiscalização, especialmente quando declarado créditos mediante fraude inexistindo o direito creditório. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade da declaração, com animus doloso para pretender direito creditório "líquido e certo" sabedor de sua inconsistência. Comprovada a falsidade da declaração, com dolo específico demonstrado pela autoridade lançadora, cabível a aplicação da multa isolada. A multa isolada que encontra embasamento legal em dolo específico, a teor do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se perfeitamente na hipótese prevista, conforme plenamente demonstrado pela Administração Tributária, tampouco pode ser afastada por declaração incidental de inconstitucionalidade, considerando o distinguish em relação ao Recurso Extraordinário (RE) 796.939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905. Não é razoável entender que o contribuinte ignorava o fato de que os valores dos quais se julgava credor estavam suportados por títulos da dívida pública fraudados. Tem-se situação perfeitamente enquadrada no

dolo específico. (Acórdão nº 2202-010.173, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, julgado em 08/08/2023, publicado em 29/08/2023).

(...)

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS ILÍQUIDOS OU INCERTOS. NÃO HOMOLOGAÇÃO. A compensação vinculada a créditos que não gozam de certeza e líquides deve ser indeferida.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO JUDICIAL. Nos termos do art. 170-A do CTN, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial e ainda nos termos do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, a possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias restringe-se aos casos de pagamento ou recolhimento indevidos. Uma vez proposta ação judicial pelo sujeito passivo, na qual se discute a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas, eventual recolhimento indevido ou a maior operar-se-á apenas quando do trânsito em Julgado da referida ação.

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2. Diante da existência de compensação indevida e de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor do débito indevidamente compensado, sem necessidade de imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte. Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (...) MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. STF. TEMA 726. NÃO APLICAÇÃO. Comprovada a falsidade da compensação declarada na GFIP, não se aplica o Tema 736 do STF por não se tratar de mera negativa de homologação da compensação. O caso concreto não trata de mera negativa de homologação da compensação, mas de caso de falsidade devidamente fundamentado e comprovado.

(Acórdão nº 2202-009.906, Relatora Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, julgado em 10/05/2023, publicado em 31/05/2023).

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO. É cabível a aplicação de multa isolada de 150%, quando os recolhimentos tidos pelo Contribuinte como indevidos e passíveis de compensação não são comprovados. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Acórdão nº 2201-011.271, Relator Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, julgado em 04/10/2023, publicado em 27/11/2023).

IV – DO DISPOSITIVO

Conclusão Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza