



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.720864/2013-54
ACÓRDÃO	9202-011.644 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MUNICIPIO DE ITUTINGA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/01/2011

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Miriam Denise Xavier (substituta integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2402-012.396 (fls. 289/306), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada aplicada, por entender que a fiscalização não demonstrou que a contribuinte prestou, dolosamente, declaração falsa em GFIP, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/01/2011

COMPENSAÇÃO. GLOSA. AÇÃO JUDICIAL.

É vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO APRESENTADA PELO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% - prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8212/91 - quando a autoridade fiscal não demonstra a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da declaração em GFIP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a multa isolada aplicada. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny, que negaram-lhe provimento. O conselheiro Diogo Cristian Denny manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

Valho-me de trechos do relatório contido na decisão recorrida, por bem retratar a questão:

Compõem o presente processo os autos de infração 51.006.4930 (glosa de compensação) e 51.006.4949 (multa isolada), lavrados em 4/4/2013, com valores originários (sem multa ou juros) respectivamente, de R\$ 189.700,00 e R\$ 284.550,00.

Como motivação do lançamento, consta, no Relatório Fiscal de folhas 16 a 19, o seguinte:

Inicialmente informa que o lançamento decorre de anulação de lançamento anterior, nos termos do acórdão 0942.861/2013.

Informa que em nova ação fiscal, o sujeito passivo foi intimado a apresentar novos documentos que julgasse necessário. No entanto, nenhum documento foi apresentado. Trata, portanto, o lançamento da glosa de compensação de contribuição incidente sobre subsídios de exercentes de mandato eletivo no período 2/1998 a 9/2004.

Há processo judicial, de número 2004.38.00.0408190 pleiteando o direito à compensação dos valores pagos indevidamente. No entanto, por não haver decisão definitiva, haveria compensação indevida de acordo com o art. 170-A do CTN.

As compensações foram formalizadas através de GFIP enviadas no período 14/5/2010 a 19/1/2011, referentes às competências 4/2010 a 12/2010.

Foi aplicada multa isolada nos termos do art. 89, §9º da Lei 8.212/1991.

A Turma recorrida concluiu por afastar a multa isolada ao argumento de que *“a fiscalização não demonstrou que a contribuinte tenha, dolosamente, prestado declaração falsa em GFIP, (...) o sujeito passivo entendeu ter exercido um direito que lhe seria assegurado pela legislação”*. (fl. 293)

A Fazenda Nacional tomou ciência da decisão e apresentou Recurso Especial (fls. 308/320) visando rediscutir a seguinte matéria: **Possibilidade de aplicação da multa isolada nos casos de compensação indevida em que não restou caracterizado dolo ou fraude (art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991)**.

Pelo despacho de fls. 324/331, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, com base nos paradigmas nº 9202-007.432 e nº 9202-009.265.

Os autos foram encaminhados ao Contribuinte e retornaram com as contrarrazões de fls. 339/353.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- a. **Possibilidade de aplicação da multa isolada nos casos de compensação indevida em que não restou caracterizado dolo ou fraude (art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991)**, com base nos paradigmas nº 9202-007.432 e nº 9202-009.265.

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 289/306):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/01/2011

COMPENSAÇÃO. GLOSA. AÇÃO JUDICIAL.

É vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO APRESENTADA PELO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% - prevista no § 10 do art. 89 da Lei no 8212/91 - quando a autoridade fiscal não demonstra a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da declaração em GFIP.

(...)

Voto

(...)

A fiscalização entendeu que a contribuinte teria prestado declaração falsa e que portanto seria aplicável o disposto no § 10 do art. 89 da Lei 8212/91, in verbis:

(...)

A interpretação literal do dispositivo retro mencionado realmente parece cancelar a conclusão da autoridade fiscal.

Todavia, não pode passar despercebido que a conduta da Contribuinte estava pautada, na sua interpretação, de que, conforme destacado pela própria Fiscalização no Relatório Fiscal objeto do processo no 10660.721132/2012-09, do qual o presente processo é decorrente, a Receita Federal do Brasil, reconhece a inexigibilidade das contribuições sociais, cuja legislação de regência foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº. 26/2005, portanto.

É dizer: no entendimento da Contribuinte, ainda que tenha ajuizado ação fiscal, em setembro de 2004, com vistas a discutir a inconstitucionalidade da exigência da contribuição social incidente sobre os subsídios pagos aos agentes políticos, fato é que, no ano subsequente ao ajuizamento da referida ação, o Senado Federal, por meio da Resolução no 26 de 21/06/2005, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos

autos do Recurso Extraordinário no 351.717-1 – Paraná, suspendeu a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei Federal no 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei Federal no 9.506, de 30 de outubro de 1997, restando, assim, assegurado / reconhecido o seu direito creditório.

Nesse contexto, a fiscalização não demonstrou que a contribuinte tenha, dolosamente, prestado declaração falsa em GFIP. A contrario sensu, o sujeito passivo entendeu ter exercido um direito que lhe seria assegurado pela legislação.

Expressando-se de outra forma, a divergência de entendimento a respeito da aplicação da legislação tributária afasta a exigibilidade da multa lançada com base na falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo, devendo ser cancelada a exigência da multa isolada.

A falsidade difere do simples erro, pois ela pressupõe a existência de má-fé.

E a má-fé, como sabido, não se presume, vez que inexiste no Direito qualquer princípio que erija a má-fé em regra ou critério de interpretação. Pelo contrário, notadamente em matéria de penalizações, tenham o caráter que tiverem, é vedada presunção de tão desabusado teor.

A fiscalização, portanto, tem o dever de provar a existência do elemento subjetivo dolo, mais propriamente a intenção de alterar, suprimir, esconder, ludibriar, etc. Noutro giro verbal, a autoridade administrativa deve comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.

Cito trechos do voto proferido nos acórdãos paradigmas nº 9202-007.432 e nº 9202-009.265:

Acórdão 9202-007.432

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no 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" à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

(...)

Voto

(...)

Quanto ao mérito, como se depreende do próprio acórdão recorrido, a contribuinte fez compensações de valores alegadamente indevidos, que teriam sido reconhecidos por decisões judiciais. Essas compensações foram glosadas com o fundamento de que as decisões judiciais não são definitivas, não sendo os créditos pleiteados líquidos e certos, o que os torna inaptos para compensação.

Especificamente quanto à multa isolada, o acórdão recorrido considerou indevida a exação sob o fundamento de que o art. 89, § 10o, da Lei no 8.212, de 1991 refere-se a falsidade na apresentação da declaração; que falsidade pressupõe a má-fé; que o mero erro, ao declarar valor indevido, não constitui má-fé; que a fiscalização teria que comprovar a presença do elemento subjetivo do dolo.

Cumpra, portanto, mediante a interpretação do art. 89, da Lei no 8.212, de 1991, a seguir reproduzido, decidir sobre a(s) multa(s) aplicável(eis) no caso de redução do pagamento de contribuições em GFIP mediante compensação indevida.

(...)

Como vimos, segundo o relatório fiscal (e-fls. 26) as compensações tidas como indevidas decorrem de supostos pagamentos indevidos reconhecidos por decisões judiciais, as quais, todavia, não são definitivas, não sendo os supostos créditos, portanto, líquidos e certos. Enfim, a falsidade da declaração consistiria na compensação indevida de valores aos quais não correspondem a crédito líquido e certo.

Sobre os créditos passíveis de compensação, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época dos fatos, trazia as seguintes orientações:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa vedava expressamente a compensação de créditos que não fossem passíveis de restituição ou de ressarcimento, e, no caso, os créditos pleiteados não eram passíveis de restituição ou ressarcimento.

Isso não significa que o contribuinte não poderia pleitear a restituição, administrativa ou judicialmente. O que não poderia era, sem ter decisão definitiva reconhecendo o direito ao crédito, lançar mão desses valores para, indevidamente, reduzir o valor a recolher do tributo.

Assim, ao pleitear a compensação desses créditos, que, repita-se, a Contribuinte sabia indevidas, incorreu sim em prestação de declaração falsa.

Declaração falsa é aquela que, conscientemente, não corresponde à verdade. É diferente do erro, do mero engano, em que o agente insere informação inverídica, porém, pensando estar inserindo informação verdadeira. Informar em declaração entregue ao Fisco que detém um crédito passivo de restituição ou ressarcimento quando não tem o reconhecimento de que esse crédito é passível de restituição, configura efetivamente falsidade da declaração.

E não cabe, em sede de simples pedido de compensação, analisar o mérito quanto a eventuais questionamentos sobre a incidência dos tributos anteriormente pagos com os quais se pretende subtrair valores a pagar. No pedido de compensação devem ser informados créditos restituíveis, portanto, com direito creditório reconhecido. Se o contribuinte entendia indevidos certos pagamentos, poderia pleitear a restituição mediante procedimento próprio.

Nesse ponto é importante distinguir a condição de prestar declaração falsa, prevista no § 10, do art. 89, da lei no 8.212, de 1991 da exigência de demonstração do evidente intuito de fraude, prevista no § 1º, do art. 44, da Lei no 9.430, de 1996.

Conforme referido acima, a Lei no 8.212, de 1991 reporta-se ao inciso I, do art. 44 da lei no 9.430, de 1996 apenas para indicar o percentual da multa, logo, também não atrai a aplicação do § 1º do mesmo artigo. Aliás, quisesse o legislador que a multa fosse devida apenas nos casos de evidente intuito de fraude, teria dito isso, ou apenas invocado o § 1º do artigo 44, como vez em relação ao inciso I do mesmo artigo.

Portanto, não se cogita aqui de demonstração de evidente intuito de fraude, mas apenas de falsidade de declaração, conforme referido linhas acima.

Acórdão 9202-009.265

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/12/2011

(...)

PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Na hipótese de compensação indevida, com a inserção de informações falsas em GFIP, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150%, calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Para a aplicação de multa prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8212/1991, caberá à autoridade fiscal a demonstração da efetiva falsidade na declaração, que consiste na inexistência de direito líquido e certo a compensação, não sendo necessária a imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Cumprе ressaltar que o § 10 do art. 89 da Lei no 8.212/1991, bem assim o art. 46 da Instrução Normativa RFB no 900/2008, fazem referência ao inciso I do art. 44

da Lei no 9.430/1996 tão-somente para determinar a multa aplicável em caso de apresentação de declaração falsa para compensação de contribuições previdenciárias, estabelecendo que a penalidade em casos como o ora examinado equivalerá ao dobro do previsto no inciso I do referido art. 44, o que totaliza a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores compensados indevidamente.

Note que a norma previdenciária em momento algum vincula a presença de qualquer elemento subjetivo para a aplicação da multa no percentual de 150%, sendo essa a penalidade ordinariamente definida para a situação em tela. Dito de outra forma, a aplicação do § 10 do art. 89 da Lei o 8.212/1991 não está condicionada à comprovação de conduta dolosa ou de qualquer outro requisito previsto no § 1º do art. 44 da Lei no 9.430/1996.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, § 10o da lei 8212/1991, somente faz-se 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 à conduta do contribuinte.

No caso concreto, a Fiscalização demonstrou que o sujeito passivo compensou:

(...)

Todas essas compensações foram feitas sem qualquer base legal ou normativa, tampouco ao amparo de decisão judicial, isto é, foram efetuados a partir da inserção de informações falsas em GFIP, tanto assim que essas compensações foram glosadas e não há mais discussão administrativa a respeito dessas glosas.

Percebe-se que há uma semelhança fática entre os paradigmas e o acórdão recorrido, pois em ambos os casos restou constatada a realização de compensação indevida de valores dos quais não correspondem a crédito líquido e certo, havendo discussão quanto à aplicação, ou não, da multa isolada disposta no §10, do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Entendo que foi demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois o acórdão recorrido concluiu que a referida multa isolada é condicionada à comprovação, por parte da fiscalização, da má-fé do contribuinte, permeada de dolo.

Por outro lado, os paradigmas convergem no sentido de sedimentar que, para caracterizar a falsidade de declaração, ato justificador da multa isolada, é desnecessária qualquer demonstração por parte da autoridade fiscal da ocorrência de fraude, dolo ou simulação por parte do sujeito passivo, bastando apenas a ocorrência do ato, qual seja, a falsidade da declaração consistente na compensação indevida de valores aos quais não correspondem a crédito líquido e certo.

Ademais, o acórdão paradigma nº 9202-007.432, assim como o presente caso, refere-se a compensações decorrentes de supostos pagamentos indevidos reconhecidos por decisões judiciais não definitivas.

Portanto, deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

II. MÉRITO

Conforme exposto, o recurso da Fazenda Nacional devolve para debate os requisitos para aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, lavrada em razão da compensação indevida fundada em falsas declarações.

Segundo as razões da Recorrente, referida multa não pressupõe a comprovação de conduta dolosa do sujeito passivo.

Sobre a penalidade em questão, o art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91 possui a seguinte redação:

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).

Entendo que para aplicação da multa isolada prevista no dispositivo acima é irrelevante a existência de dolo específico do contribuinte na prática de ato ilícito, bastando apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Isto porque, em nenhuma passagem do dispositivo legal em comento, o legislador atribuiu qualquer necessidade de comprovação de dolo.

Percebe-se que a legislação acima transcrita não condiciona a aplicação da multa à existência de ilícito praticado. Deste modo, para caracterizar a aplicação da multa, basta que se comprove a falsidade da declaração apresentada, ou seja, a inexistência de direito “líquido e certo” à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Neste ponto, o que pode ser entendido como falsidade? Segundo o dicionário Michaelis (<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=a7pE>), falsidade pode ser definido como:

Falsidade / fal-si-da-de / sf 1 Qualidade ou natureza do que é falso, daquilo ou daquele que é mentiroso, enganador, apesar de parecer verdadeiro.

2 Coisa falsa, enganadora, ilusória; mentira, calúnia.

3 Atitude ou comportamento próprio de quem é falso; crocodilagem, fingimento, hipocrisia, dissimulação.

4 Tendência ou falha de caráter voltada para a traição; perfídia, deslealdade.

5 JUR Ato criminoso contra a fé pública cometido por aquele que esconde ou altera a verdade, conscientemente, com a intenção de lesar ou obter vantagem de alguém.

Infere-se que a falsidade está intrinsecamente relacionada àquilo que não é verdadeiro, apesar de parecer sê-lo. É bastante relevante o conceito de falsidade apresentado no art. 299 do Código Penal, que caracteriza a ocorrência do crime de falsidade ideológica quando o agente:

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Deste modo, sendo comprovado que foi inserido na GFIP informação absolutamente divergente da realidade, ainda que não seja comprovado o dolo específico do agente na realização desta conduta, resta caracterizada a ocorrência da falsidade de declaração de compensação.

Isto porque a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”), a qual autoriza que o contribuinte utilize créditos líquidos e certos em face da fazenda pública para satisfazer débitos vencidos ou vincendos, conforme determina o artigo 170 do CTN, que assim dispõe:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Percebe-se do panorama legislativo exposto, que o instituto da compensação, por um lado, autoriza o contribuinte a extinguir os créditos tributários por ele devidos, sob condição de posterior homologação pela Fazenda Pública mas, em contrapartida, autoriza ao Fisco, no caso de compensação considerada indevida ou incorreta, negar sua homologação e proceder à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Deste modo, apenas poderão ser objeto de compensação os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Ademais, diferentemente da multa de ofício e da multa de mora, a citada multa isolada por falsidade na compensação não busca penalizar a ausência de arrecadação do tributo (como o é a multa de ofício), tampouco a arrecadação a destempo (papel da multa de mora), mas

sim sancionar a utilização indevida do efeito extintivo das compensações, coibindo a utilização indevida deste mecanismo por parte dos contribuintes.

A IN RFB nº 900/2008, vigente à época dos fatos, é clara ao trazer a seguinte orientação sobre os créditos passíveis de compensação:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o crédito que:

(...)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;

(...)

XI - o crédito que não seja passível de restituição ou de ressarcimento;

Ou seja, quando os créditos pleiteados não são passíveis de restituição ou de ressarcimento, é vedada a sua compensação. Desta forma, não se pode reduzir o valor a recolher do tributo sem haver uma decisão definitiva reconhecendo o direito ao crédito.

No presente caso, o acórdão recorrido afastou da referida multa isolada por entender que fiscalização não demonstrou que a contribuinte tenha, dolosamente, prestado declaração falsa em GFIP. Conforme o acórdão recorrido, o sujeito passivo entendeu ter exercido um direito que lhe seria assegurado pela legislação, o que não se confunde com falsidade, pois esta pressupõe a má-fé do agente.

Contudo, o Relatório Fiscal de fls. 16 e ss e claro ao informar que o contribuinte afirmou ter ajuizado ação (nº 2004.38.00.040819-0) com o objetivo de “*obter direito à compensação dos valores pagos indevidamente a título de contribuição previdenciária patronal*”

incidente sobre os subsídios exercentes de mandato eletivo” (origem do suposto crédito alegado em compensação). Neste ponto, a autoridade fiscal afirmou:

5.2- Considerando que não houve a decisão definitiva (trânsito em julgado) que lhe garanta o direito de efetuar a compensação, conforme sentença de primeira instância e certidão de objeto e pé, apuramos o crédito compensado indevidamente pelo município, tendo em vista o artigo 170-A do CTN:

(...)

6 - As contribuições apuradas decorreram das glosas de compensações informadas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, indevidamente utilizadas pelo Município de Itutinga — Prefeitura Municipal, nas competências compreendidas entre 04/2010 a 12/2010, cujos valores estão demonstrados no Relatório de Lançamentos — Levantamento GL, Debcad nº 51.006.493-0, que integra o presente auto.

7 — A multa isolada decorreu das informações em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, de compensação que não teria direito, reduzindo o valor devido nas competências acima relacionadas, cujos valores estão demonstrados no Relatório de Lançamentos — Levantamento MI, DEBCAD nº 51.006.494-3, que integra o presente auto.

Insta salientar que, no caso, ao ser intimado pela fiscalização, o contribuinte deixou de apresentar qualquer documento que respaldasse suas alegações.

Portanto, indubitável que o contribuinte, para compensar seus débitos declarados em GFIPs, alegou possuir créditos sem qualquer certeza ou liquidez, haja vista que, quanto ao processo judicial supramencionado, inexistia decisão definitiva, enquadrando-se na compensação indevida de acordo com o art. 170-A do CTN. Ou seja, o contribuinte incorreu em prestação de declaração falsa.

O caso em tela não trata de mero equívoco do contribuinte, visto este ter expressamente declarado possuir suposto crédito sem qualquer certeza ou liquidez.

Também não se confunde falsidade com fraude. Neste sentido, adoto como fundamento trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.341, julgado por esta 2ª Turma da CSRF em 24/08/2016:

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 limite 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? Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido

o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração. (...)

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, que tratou com muita propriedade a questão:

‘Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

‘s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.’ Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.’ (...)

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza às duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/1996.”

Cito também recentes precedentes desta Colenda Turma sobre o tema:

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. (acórdão nº 9202-011.048; sessão de 25/10/2023; relatora: Sheila Aires Cartaxo Gomes)

*** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/2009 a 31/05/2010 COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

É cabível a aplicação da multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, na hipótese de compensação indevida, quando demonstrada nos autos a falsidade da declaração. (acórdão nº 9202-010.948; sessão de 24/08/2023; relator: João Victor Ribeiro Aldinucci; redator designado: Mário Hermes Soares Campos)

Portanto, no caso, por ser desnecessária a comprovação da conduta dolosa do contribuinte, deve ser reformado o acórdão recorrido a fim de reestabelecer a multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/1991.

Ademais, a título de esclarecimento, informa-se que o caso em questão não é objeto de aplicação Súmula CARF nº 206¹, pois a referida Súmula envolve situações em que há expressa determinação judicial para que não haja a compensação, enquanto, no caso concreto, não há informação nos autos de que houve ordem judicial expressa neste sentido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**

Minha manifestação é relativa ao mérito.

¹ **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.

Convirjo com a conclusão do Eminente Relator, conquanto tenha observações para pontuar, pois entendo que deve haver a demonstração do falsear, o que restou demonstrado.

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. Não pode haver uma imputação objetiva. 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.

No caso presente, tem-se o relato soberano das instâncias ordinárias de que se declarou possuir créditos líquidos e certos quando, em verdade, havia discussão em processo judicial e sem trânsito em julgado, antecipando-se a uma conclusão final não proclamada judicialmente adotando postura de futurologia, de modo a falsear a declaração com

voluntariedade. O fato é inescusável, aí sim justificando, 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*)² ou, como no caso dos autos, 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, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, acompanhando a relatoria.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

² **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.