



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.722078/2017-08
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.215 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/12/2012

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 sem, no entanto, fazer a necessária comprovação existência, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento. Antes de concluída a votação de conhecimento, foi submetida à apreciação do colegiado pedido de desistência do Recurso Especial do Contribuinte protocolizado em 21/02/2024, que foi rejeitado à unanimidade pelo colegiado em razão do disposto na Portaria CARF 587 de 11/04/2024. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Designado como redator ad hoc o Conselheiro, Dr. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri,

Mauricio 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 Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Como redator *ad hoc*, sirvo-me do relatório inserido pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Trata-se de lançamento para exigência da multa isolada de 150% por violação ao art. 170-A (*sic*) do CTN, haja vista a caracterização de compensação indevida de contribuições previdenciárias. No caso concreto, os créditos utilizados pelo contribuinte nas compensações lançadas em GFIP nas competências de 04.2012 a 13.2012 decorreram do recolhimento indevido de contribuições previdenciárias decaídas em Reclamações Trabalhistas.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, negou provimento ao Recurso Voluntário. Para o Colegiado a aplicação de multa em questão exige que 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. O Acórdão 2402-006.651 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/12/2012

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO NÃO COMPROVADO. 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 cuja existência não é capaz de comprovar.

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" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Intimado da decisão a Contribuinte interpôs Recurso Especial. Com base nos acórdãos paradigmas 2401-006.919 e 2401-004.991, é devolvido a este Colegiado o debate acerca do alcance da expressão "falsidade" integrante do tipo da multa isolada prevista na Lei n.º 8.212/91, art. 89, §10.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso.

Apreciação pela CSRF e designação de redator *ad hoc*

Na sessão do dia 20/12/2022, esta Colenda Turma apreciou o presente caso, oportunidade em que a Relatora original votou por conhecer do Recurso Especial. Contudo, o

julgamento não foi concluído em razão do pedido de vista do conselheiro Marcelo Risso, conforme decisão abaixo extraída da respectiva ata:

Vista para o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, convertida em vista coletiva. A relatora votou por conhecer do Recurso Especial, acompanhada pelos conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci e Sonia de Queiroz Accioly. Neste ponto houve pedido de vista. Ninguém mais se manifestou quanto ao conhecimento ou ao mérito. Participou do julgamento a Conselheira Sônia de Queiroz Accioly (Suplente convocada) em substituição ao Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti. Presidiu o julgamento o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Conforme art. 58, inciso III, do RICARF, este Conselheiro foi designado como redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, não mais compõe o colegiado.

Pedido de Desistência

Em 21/02/2024, a RECORRENTE apresentou pedido de desistência de seu recurso por entender se enquadrar nos requisitos para concessão dos benefícios previstos no art. 25, § 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, com redação da Lei nº 14.689/2023 (exclusão da multa em caso de manutenção do crédito tributário pelo voto de qualidade).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator *ad hoc*.

PRELIMINAR

Pedido de Desistência

Como exposto, a RECORRENTE apresentou pedido de desistência recursal em 21/02/2024 por entender se enquadrar na hipótese de exclusão de multa prevista no art. 25, § 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972.

No entanto, entendo não ser possível atender ao pleito da RECORRENTE haja vista que o julgamento do seu recurso teve início antes da apresentação do pleito de desistência.

Como relatado, o julgamento do caso teve início em 20/12/2022, quando a então Relatora original, Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, votou por conhecer do Recurso Especial, acompanhada pelos votos de outros cinco Conselheiros desta Egrégia Turma.

Na ocasião, o julgamento não foi concluído em decorrência do pedido de vista do conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Apesar do RICARF dispor em seu art. 133 que “*o recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação*”, entendo haver limitações para tal pleito, especificamente no caso de pedido feito quando já em curso o julgamento recursal.

Isto porque a Turma julgadora deu início aos debates que permeiam o caso, expondo os fundamentos e o entendimento de cada conselheiro sobre o tema. Com isso, neste momento, não é mais permitido às partes pleitear a desistência do recurso, pois já estão cientes do posicionamento de alguns julgadores a respeito do tema em discussão.

Sobre o tema, cito precedente do STF:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PEDIDO DE HOMOLOGAÇÃO DE DESISTÊNCIA DE AGRAVO INTERNO QUANDO JÁ INICIADO O JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência desta Suprema Corte firmou-se no sentido da impossibilidade da homologação de pedido de desistência formulado quando já iniciado o julgamento do recurso.

2. A decisão embargada enfrentou adequadamente as questões postas pela parte recorrente. Inexistência dos vícios previstos no artigo 1.022 do Código de Processo Civil. 3. Embargos de declaração desprovidos, com imposição de multa de 2% (dois por cento) do valor atualizado da causa (artigo 1.026, § 2º, do CPC).

(ARE 1349823 AgR-ED; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. LUIZ FUX; Publicação: 11/04/2022)

EMENTA: DIREITO DO CONSUMIDOR. AGRAVO INTERNO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACORDO FIRMADO NA ORIGEM. HOMOLOGAÇÃO DE DESISTÊNCIA. PERDA DO OBJETO DO RECURSO.

1. Após a suspensão do julgamento do presente agravo interno, em razão do meu pedido de vista, a parte recorrente apresentou pedido de desistência do recurso.

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem sistematicamente afirmado a inviabilidade de pedido de desistência apresentado após o início do julgamento. Apesar disso, as circunstâncias apontam a perda do objeto do recurso, em razão de acordo firmado entre as partes litigantes, homologado na origem. 3. Recurso prejudicado, pela perda superveniente do seu objeto.

(RE 1306367 ED-AgR; Órgão julgador: Primeira Turma; Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO; Redator(a) do acórdão: Min. ROBERTO BARROSO; Publicação: 21/02/2022)

A fim de regulamentar os pedidos de desistência dos recursos especiais e diferenciá-los dos casos em que o contribuinte renuncia ao direito sobre o qual se funda o recurso, inclusive às decisões que lhes foram favoráveis, o CARF editou a Portaria nº 587/2014, publicada em 16/04/2024, com a seguinte previsão:

Art. 1º A desistência do recurso especial em tramitação deverá ser manifestada nos autos do processo, por meio de petição ou a termo, antes do dia e horário agendados para início da reunião de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido pautado.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Portanto, entendo por indeferir o pedido de desistência formulado em 21/02/2024, ante o julgamento do recurso ter se iniciado em 20/12/2022.

I. CONHECIMENTO

I.a. Recurso Especial do Contribuinte

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

i. Multa isolada de 150% por compensações indevidas.

Em seu recurso (fls. 686/702), pugna o contribuinte pelo afastamento da multa isolada de 150% ao argumento de que não teria havido falsidade nas informações prestadas ao fisco, eis que ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações.

De acordo com o despacho de admissibilidade (fls. 758/766), foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas com base no primeiro paradigma apresentado (Acórdão nº 2401-006.919), o qual possui a seguinte ementa (em relação à matéria pertinente ao presente caso):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

(...)

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. 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).

Pelos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma, evidencia-se que a contribuinte logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois o paradigma chegou a conclusão distinta em situação fática semelhante ao do presente caso.

Ou seja, a Recorrente apontou situação em que, ao contrário do ocorrido no caso em tela, foi afastada a multa isolada de 150% ao argumento de que a mera declaração em GFIP de compensação com créditos inexistentes não seria motivo para o lançamento da multa isolada, sendo necessário, também, demonstrar a conduta dolosa do sujeito passivo. Por outro lado, no

presente caso, o acórdão recorrido adotou a linha de que não é exigido do agente fiscal a comprovação do dolo como elemento subjetivo da conduta do sujeito passivo para aplicar-lhe a multa de 150% por falsidade da declaração de compensação.

Nestes termos, trago trecho do despacho de admissibilidade, os quais adoto como razões para o conhecimento do recurso:

Quanto ao primeiro paradigma, entendemos que está presente a similitude fática. Em ambos os casos, trata-se de compensações efetuadas sem que os contribuintes tenham demonstrado a origem dos créditos utilizados.

Para o acórdão recorrido, a simples declaração de compensações não justificadas é razão para a aplicação da multa isolada. No paradigma, por sua vez, o entendimento foi no sentido de que a mera declaração em GFIP de compensação com créditos inexistentes não seria motivo para o lançamento da multa isolada, sendo necessário, também, a demonstração da intencionalidade do agente, no caso, o sujeito passivo, em enganar o fisco.

Os quadros de fls. 691/693 bem demonstram a similitude dos casos e a divergência entre as decisões adotadas nos casos.

Portanto, merece ser conhecido o recurso especial do contribuinte para análise do citado tema.

II. MÉRITO

(i) Multa isolada de 150% por compensações indevidas. Demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo

Conforme exposto, o recurso do Contribuinte 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 “pressupõe a comprovação de conduta dolosa” do sujeito passivo.

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 *falsidade* é intrinsecamente relacionado aquilo 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.** (Grifou-se)

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, se a compensação, além de ter sido indevida, for feita com falsidade na declaração apresentada, haverá mais uma penalização pecuniária, a chamada multa isolada. Diferentemente da multa de ofício e da multa de mora, a chamada multa isolada 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.

No presente caso, o contribuinte efetuou compensações em GFIPs, relativas ao período de 04/2012 a 12/2012, quando buscou extinguir, indevidamente, grande parte dos débitos apurados com créditos que não restaram comprovados.

O despacho decisório de fl. 172 e ss revela que o contribuinte alegou como origem do crédito o *“recolhimento indevido de contribuições previdenciárias decaídas em Reclamações Trabalhistas”*. É que, no entender da contribuinte, os fatos geradores teriam ocorrido na data da prestação dos serviços, ao passo que a Súmula Vinculante nº 8 determinaria que o prazo decadencial para a constituição dos créditos seria de cinco anos contados a partir dos fatos geradores.

A autoridade fiscal, por sua vez, aponta uma série de embasamentos legais para defender que *“a legislação atribuiu competência exclusiva à Justiça do Trabalho na execução dos valores devidos de contribuição social sobre valores pagos em acordos ou sentenças proferidos”*. Assim, ao final, concluiu: *“as compensações efetuadas em GFIP, com créditos sabidamente inexistentes de fato, haja vista que os créditos devem ser líquido e certo (art. 170, caput do CTN), com intuito exclusivo de reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciária, desnatura-se das hipóteses legais”*.

Insta salientar que, no caso, a contribuinte deixou de apresentar qualquer documento que respaldasse a origem dos créditos por ela alegados em GFIPs. Esta constatação resta evidente da leitura do acórdão nº 2402-006.652, proferido nos autos do processo nº 10880.725597/2017-41, que tinha por objeto a cobrança da obrigação principal a qual a presente multa está atrelada. Do referido acórdão, cita-se o seguinte trecho do voto proferido pelo relator João Victor Ribeiro Aldinucci (que, apesar de ter proferido o voto vencido, foi vencedor nesta matéria):

Pois bem. No entender deste relator, o recurso voluntário deve ser desprovido, mas não porque a SRFB não tenha competência para processar e julgar o pedido de restituição, mas sim pelo outro fundamento adotado pela fiscalização para não homologar a compensação, qual seja: a inexistência de certeza e de liquidez do crédito supostamente devido pela contribuinte.

(...)

Todavia, na dicção do art. 170 do CTN, a compensação somente pode ser efetuada com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. A certeza e liquidez do crédito do contribuinte em face do Fisco é um requisito essencial para a elaboração do encontro de contas.

A despeito disso, e no caso *in concreto*, o sujeito passivo não se dignou de apresentar qualquer documento que comprovasse sequer a existência dos seus créditos, muito menos a sua certeza e a sua liquidez. Com efeito, e conforme consta do acórdão de impugnação, *“tal situação sequer foi respaldada na apresentação das tais reclamações trabalhistas, perante a fiscalização ou juntadas na manifestação de inconformidade”* (como no original).

Intimado através do "Termo de Intimação nº 0100/2017 SEORT/DRF/GUARULHOS", fl. 18, a contribuinte apresentou petição solicitando dilação de prazo (fls. 25/26), para, em seguida, prestar os esclarecimentos de fls. 97/102, esclarecimentos, entretanto, totalmente desacompanhados das reclamações trabalhistas, das memórias de cálculo e de qualquer outro documento que demonstrasse os seus créditos e que permitisse a sua aferição. Os únicos documentos disponibilizados foram uma solução de consulta relativa às contribuições previdenciárias dos servidores públicos, as informações prestadas num mandado de segurança do qual a contribuinte não é parte e determinados precedentes jurisprudenciais.

É indubitável que se os créditos estariam fundados em recolhimentos realizados há mais de cinco anos, em reclamações trabalhistas promovidas em desfavor da empresa, ela deveria ter demonstrado a existência dessa circunstância através dos respectivos documentos comprobatórios, fato este que não passou despercebido ao crivo da decisão da DRJ.

(...)

Já no regime tributário, a compensação depende de lei autorizadora (vide abaixo), a qual deve regular as suas condições e as suas garantias. O art. 170 do CTN atribui à lei a possibilidade de compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Veja-se:

(...)

Da leitura do art. 170 do CTN, depreende-se que, assim como no direito civil, no direito tributário a compensação somente se opera com créditos líquidos e certos.

A par disso, há necessidade de lei autorizadora (*“a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa”*).

Em sendo assim, a decisão recorrida foi incensurável ao asseverar que *“tal situação sequer foi respaldada na apresentação das tais reclamações trabalhistas, perante a fiscalização ou juntadas na manifestação de inconformidade”*.

Portanto, indubitável que o contribuinte, para compensar seus débitos declarados em GFIPs, alegou possuir créditos sem qualquer certeza ou liquidez, haja vista que *“não se dignou de apresentar qualquer documento que comprovasse sequer a existência dos seus créditos”*.

O caso em tela não trata de mero equívoco do contribuinte, visto este ter expressamente declarado possuir suposto crédito decorrente de *“recolhimento indevido de contribuições previdenciárias decaídas em Reclamações Trabalhistas”*.

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 as 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, neste caso, entendo correta a aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/1991, pois é falsa a declaração em GFIP quando o contribuinte não apresenta a documentação que comprovaria a existência dos créditos declarados.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte para NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros – Declaração de Voto

Minha manifestação é relativa ao mérito. No conhecimento não votei por já haver votos proferidos pela composição anterior do Colegiado.

A matéria relacionada ao pedido de desistência foi amplamente debatida em plenário e como o julgamento já estava iniciado, inclusive avançado no conhecimento, com 6 votos coletados, todos definitivos (referentes a Conselheiros que haviam deixado o CARF), a desistência não foi acatada diante do princípio da unicidade do julgamento. Ademais, a Portaria CARF/MF n.º 587, de 11 de abril de 2024, publicada no dia do próprio julgamento, vinculante aos Conselheiros, pressupõe em sua inteligência que a apresentação de desistência de recurso especial deve ocorrer antes de iniciado o julgamento.

Quanto ao mérito, passo a manifestação.

Cuida-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte, em face de decisão consubstanciada no Acórdão n.º 2402006.651, que negou provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo e assentou que: *“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 cuja existência não é capaz de comprovar”*.

O recurso de cognição restrita foi admitido para rediscutir a matéria *“Multa isolada de 150% por compensações indevidas”*, diante do paradigma Acórdão n.º 2401-006.919.

O recorrente entende que não merece lhe ser imputada a multa de 150% do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, considerando que não haveria dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Aderi ao voto do novo relator por entender que restou caracterizada a subsunção dos fatos ao teor do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212. Porém, a minha motivação caminha com outros passos, pois verifico um dolo específico, relacionado com a falsidade. Explico.

Tenho para mim que o reportado no voto se consubstancia no dolo específico exigido na norma que se refere a necessidade de demonstração de efetiva falsidade da declaração para aplicação da multa qualificada.

Ora, consta que se inseriu na GFIP informação absolutamente divergente da realidade, não sendo sequer possível demonstrar a existência de direito líquido e certo pretendido.

A DRJ diz que foi notória a *“intenção da autuada de utilizar-se de procedimento irregular desprovido de prova documental, apenas com a intenção de diminuir o montante das contribuições previdenciárias devidas.”*

Consta extraído do acórdão recorrido que *“[o]s créditos utilizados pelo contribuinte nas compensações lançadas em GFIP nas competências de 04.2012 a 13.2012*

decorrem do recolhimento indevido de contribuições previdenciárias decaídas em Reclamações Trabalhistas.”

Consta no voto vencedor do acórdão recorrido:

O contribuinte, no período de 04/2012 a 13/2012, efetuou compensações em 40 GFIP, procurando extinguir, indevidamente, grande parte dos débitos lá apurados e confessados mediante o aproveitamento de créditos que sequer de longe logrou comprovar.

Referidas compensações tiveram o condão de reduzir, na GFIP, o valor devido e que alimentou a cobrança automática previdenciária. Vale dizer: o valor informado como compensado deixou de ser cobrado automaticamente pelos sistemas previdenciários. Em função deste mecanismo, o resultado da conduta – frise-se: deixar de pagar tributo – era, sem sombra de dúvida, vislumbrado, esperado e pretendido pelo contribuinte.

Em meu pensar, está aí caracterizado o dolo específico necessário para a aplicação da subsunção normativa quanto ao elemento falsidade. Inexistisse demonstração de dolo, fosse um mero pedido não homologado, então não seria caso de aplicação da norma, haveria, até mesmo, possível questionamento em relação a aplicação do Tema 736 da repercussão geral do STF (ADI 4905), que a despeito de declarar inconstitucional específica norma da Lei n.º 9.430 (art. 74, §§ 15 e 17), firmou tese de conteúdo material a ser aplicado para todas as normas que não sigam as razões do precedente qualificado, que assenta tese a ser observada no sentido de que: *“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.”*

Minha posição é convergente com o resultado do julgamento, porém com argumentação diferente do voto do relator. Daí a manifestação por declarar o voto.

Tem-se no caso em análise um dolo específico em falsear a GFIP, conforme exposto pelas instâncias soberanas nos fatos, lado outro, não há elementos para entender que inexistente dolo. O dolo específico foi demonstrado, o falsear restou presente, não é caso de mera negativa de homologação de compensação tributária. Cuidou-se de não homologação por apresentação de créditos sabidamente inexistentes, sem qualquer possibilidade de perquirir elementos de liquidez e certeza.

Não há contexto para modificação da decisão de piso. O ponto nevrálgico, em minha ótica, é a análise da multa isolada sendo aplicada a partir de um dolo específico e entendo que isso ocorreu.

Trata-se de penalidade grave e importa anotar que o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade da **“multa isolada”** do revogado §15, quanto do §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430 (cuja redação advém da Lei n.º 13.097), na forma do Recurso Extraordinário (RE) 796.939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905.

No entanto, o dispositivo declarado inconstitucional não se confunde com a norma do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, que utiliza como base de valor o dobro da multa do art. 44, I, da Lei n.º 9.430

(75% x 2 = 150%) e exige a comprovação da “falsidade da declaração” (dolo específico), exigindo a demonstração de uma falsidade da declaração, de modo que **não** cabe aplicar o precedente qualificado por inexistir sintonia.

O precedente do STF caminhou pela inconstitucionalidade da multa isolada do revogado § 15, quanto do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, pelo fato da norma incidir apenas com a mera recusa administrativa da homologação da compensação, não exigindo nada mais, isto é, por não exigir um dolo específico, sendo suficiente o indeferimento da compensação para implicar na multa isolada.

Tivesse a norma declarada inconstitucional exigido a demonstração de que a declaração é falsa, ou exigido a demonstração pela fiscalização da prática de atos de sonegação, fraude ou conluio (dolos específicos), então, pelo que se colhe dos votos de Suas Excelências os Ministros da Suprema Corte, não teria sido declarada inconstitucional.

Quem bem aprofundou o acima explanado, **inclusive citando o § 10 do art. 89 da Lei 8.212 (deixando luzes de que é norma constitucional por exigir dolo específico em relação a falsear a declaração)**, foi Sua Excelência a Ministra Rosa Weber, 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**:

(a) A multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, **quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**. Essa sanção está prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/03, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/1996:

(...)

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

(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.

(...)

(c) A multa de 150% (cento e cinquenta por cento), sob o valor do débito indevidamente compensado, nas hipóteses em que a compensação for **considerada não declarada** (hipóteses vedadas do art. 74, § 12, II, da Lei nº 9.430/96), **quando caracterizada sonegação, fraude ou conluio** (nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964), como resulta do art. 18, § 4º, da Lei 10.833/2003:

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 18. (...)

(...)

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado **quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430/1996

(...)

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (...)

(...)

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

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.

grifei

Neste diapasão, como, pelas instâncias anteriores, ficou demonstrada a falsidade da declaração baseadas na GFIP, tornou-se exigível a aplicação da multa isolada do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212.

Ante o exposto, no mérito, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

Eis minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros