



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10875.723818/2014-72  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.885 – 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de maio de 2018  
**Matéria** CSP - MULTA ISOLADA - GLOSA DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** METALURGICA DE TUBOS DE PRECISÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2013

MULTA ISOLADA APLICADA SOBRE A COMPENSAÇÃO INDEVIDA.  
COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Heitor de Souza

Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de auto de infração referente a lavratura de Multa Isolada no valor de R\$42.044.109,77 (quarenta e dois milhões, quarenta e quatro mil, cento e nove reais e setenta e sete centavos) sob o DEBCAD nº 51.067.548-4, fls. 326.

De acordo com o termo de verificação fiscal foi efetuado o lançamento da Multa Isolada em conformidade com o determinado no Despacho Decisório contido nas folhas 289 a 305 do processo.

Tal despacho refere-se a análise da compensação de valores relativos a contribuição previdenciária declaradas em GFIP dos estabelecimentos matriz – 02.269.509/0001-60 nas competências de 07 a 09/2010, 03/2011 a 04/2012, 08/2012, 10/2012 a 12/2012, 03/2013 a 07/2013, 09/2013 a 12/2013, e da filial – 02.269.509/0004-02 nas competências de 07 a 09/2010, 03 a 11/2011, 04 e 05/2012, 08/2012, 04/2013, 06/2013 a 12/2013 no montante de R\$28.029.406,49 (vinte milhões, vinte e nove mil, quatrocentos e seis reais e quarenta e nove centavos).

Quando da análise destas compensações, após as intimações para esclarecimentos, o contribuinte informou que os valores compensados tratavam-se de créditos decorrentes de não incidência da contribuição sobre as seguintes verbas: auxílio-doença, 1/3 das férias gozadas, aviso prévio indenizado, salário maternidade, salário paternidade, acréscimos de horas extras, férias gozadas, horas extras, DSR –Variáveis, fator Acidentário de Prevenção – FAP, 13º salário, Adicional Noturno, INCRA, SEBRAE, e RAT e apesar de citar pronunciamentos de tribunais não apresentou ser parte beneficiária de qualquer processo judicial capaz de exonerá-lo da incidência da contribuição previdenciária sobre as referidas verbas.

De acordo com o relatório da autoridade lançadora, o contribuinte, àquela época, apresentou planilha de apuração e compensação de créditos previdenciários, onde apontou créditos em 30/05/2011 – folhas 121 do processo – decorrente do período de 09/2008 a 04/2011, sendo que o período de 11/2008 a 06/2010 já havia sido objeto de análise nos processos de auto de infração nº16095.00622/2010-46 e 16095.000624/2010-35 (DEBCAD 37.245.619-7, 37.245.620-0 e 37.245.621-9), com os créditos mantidos pela DRJ e que se encontram atualmente em fase recursal no CARF. Na planilha, segundo a autoridade lançadora, constava ainda a apuração em 31/12/2013 de créditos dos períodos de 06 a 11/2013 – folhas 125/126 do processo, sendo que não houve qualquer recolhimento neste período que pudesse gerar créditos ao contribuinte conforme pesquisa no “*conta corrente*” da empresa.

Desta forma, a decisão no despacho foi pela glosa integral dos valores compensados e pela conclusão de que a contribuinte se valeu de crédito de origem duvidosa para proceder as compensações e conseqüentemente reduzir indevidamente os recolhimentos das contribuições previdenciárias. Foi dada a ciência ao contribuinte do despacho decisório e emitido despacho para o lançamento da multa isolada por se tratar de falsidade das compensações.

A autoridade lançadora emitiu o auto de infração no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor das contribuições que deixaram de ser recolhidas em função da falsidade das compensações.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 08/06/2017, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-005.060** (fls. 571/577), com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer do recurso voluntário, para negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Fabio Piovesan Bozza, que dava parcial provimento, mantendo a multa apenas em relação às compensações efetuadas com base em valores não recolhidos. Votou pelas conclusões a conselheira Fernanda Melo Leal.*". O acórdão encontra-se assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2010 a 31/01/2014*

*MULTA ISOLADA APLICADA SOBRE A COMPENSAÇÃO INDEVIDA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO.*

*Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.*

Intimado em 17/07/2017, o contribuinte interpôs em 31/07/2017, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 589/606).

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 3ª Câmara, de 11/09/2017 (fls. 657/661).

Em seu recurso visa a rediscussão das seguintes matérias: a) necessidade de comprovação de dolo e de atos de sonegação, fraude ou conluio na falsidade da declaração para aplicação da multa isolada, paradigma 2301-004.238 de 12/2014 e 9202-003.743 de 06/2017; e b) compensações referentes a verbas afastadas pelo STJ em julgamento de recurso repetitivo, paradigma 2402-004.812

- Em relação ao item **a) necessidade de comprovação de dolo e de atos de sonegação, fraude ou conluio na falsidade da declaração para aplicação da multa isolada**, o contribuinte diz que da análise conjunta dos §§ 9º e 10, do artigo 89, da Lei nº 8.212/91, verifica-se a existência de duas possíveis penalidades: a primeira, multa moratória calculada à taxa de 0,33%, por dia de atraso, limitada a 20%, a qual será aplicada indistintamente em todos os casos de compensação indevida, ou, a segunda, multa isolada de 150%, que somente deverá ser aplicada quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Ressalta que o termo “falsidade”, em nosso vernáculo, possui íntima denotação de intencionalidade.
- Nota que, para se aplicar a multa isolada de 150%, exige-se apenas a demonstração da falsidade da declaração, independentemente da

constatação de ter o sujeito passivo agido com malícia ou com puro engano, ou, exige-se, além da constatação da falsidade da declaração, a demonstração que o sujeito passivo agiu com dolo de fraudar o Fisco.

- Argumenta que a segunda interpretação se mostra muito mais compatível e razoável com o ordenamento jurídico, especialmente no que se refere ao primado da proporcionalidade (*due process of law*), tendo em vista que a aplicação de multa qualificada sem a necessidade de comprovação do dolo do sujeito passivo não cumpre o requisito da necessidade.
- Indaga se é possível sustentar, a partir do sistema jurídico, a proporcionalidade da aplicação de multa no percentual de 150% para o contribuinte que incorre em falsidade de declaração, sem que se comprove, no entanto, sua intenção de fraudar o Fisco e diz que a resposta é, indubitavelmente, negativa
- Lembra que, dentre as multas de ofício, as multas qualificadas e agravadas, como os próprios nomes relevam, pressupõem, respectivamente, um qualificativo ou um agravante na situação fática ensejadora da sanção pecuniária, qual seja, a vontade consciente (dolo) na prática da ilicitude.
- Ressalta que, caso contrário, sempre que o contribuinte usar para compensação créditos declarados como líquidos e certos, mas que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, aplicar-se-ia a multa de 150%, concluindo que qualquer compensação previdenciária considerada indevida pela fiscalização - pela não liquidez e certeza do crédito utilizado - implicaria por si só a penalidade agravada, nos termos do artigo 82, § 10, da Lei nº 8.212/91.
- Repisa que, por força do que dispõe o artigo 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, ou seja, independe de dolo; todavia, quanto à multa isolada, parece haver disposição em contrário, pois há a condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, ou seja, para a compensação ser considerada indevida, ou a declaração que deu origem era falsa ou se tornou falsa. Conclui que, sempre haverá falsidade, de sorte que não haveria razão para o legislador condicionar a sua aplicação à comprovação da falsidade despretensiosa.
- Afirma que o CARF já assentou que “*para qualificação da multa, é necessária a conduta dolosa por parte do agente*”, sendo considerado que o “*dolo ocorre quando o indivíduo age de má-fé, sabendo das consequências que possam vir a ocorrer, e o pratica para de alguma forma beneficiar-se de algo*”, ou seja, “*para a ocorrência de dolo deve haver a intenção de burlar a lei, enganando o próximo em proveito próprio ou alheio*”.

- Salaria que a Lei nº 9.430/96 somente determina a aplicação de multa de 150% nos casos em que a fiscalização demonstrar cabalmente que o sujeito passivo praticou atos de sonegação, fraude ou conluio. Para as situações de mero inadimplemento do sujeito passivo (isto é, sem a existência do dolo), a referida lei previu a imposição da multa de 50%, constatação esta que apenas corrobora com a interpretação ora defendida.
- Em relação ao item **b) compensações referentes a verbas afastadas pelo STJ em julgamento de recurso repetitivo**, o contribuinte afirma que os créditos compensados decorrem do pagamento indevido a título de Contribuição Previdenciária sobre determinadas parcelas de natureza indenizatória (por exemplo, um terço de férias e primeiros dias de afastamento do empregado que antecedem o auxílio-acidente ou auxílio-doença), as quais, em maioria, foram decididas como indevidas pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957-RS, em sede de recurso repetitivo, em que restou decidido como indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias e sobre os primeiros dias de afastamento do empregado que antecedem o auxílio-acidente ou auxílio-doença.
- Salaria que o CARF expressamente já reconheceu que *“não caracteriza falsidade a opção do sujeito passivo compensar verba que já fora reconhecida pelo STF e/ou STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973, como verba não sujeita à incidência de contribuição previdenciária”*.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 12/09/2017 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou em 26/09/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (fls. 663 ).

- Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional diz que a aplicação da penalidade em questão está prevista no art. 89, §10º da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 44, I da Lei nº. 9.430/96, *verbis*:

**Lei nº 8.212/91:**

Art. 89 (...)

§ 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).

**Lei nº 9.430/96:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

- Argumenta que, da análise desses dispositivos, fica claro que, na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%.
- Afirma que o contribuinte compensou créditos que, dada a sua natureza controvertida, não cumprem os requisitos legais de liquidez e certeza; e que, nessa perspectiva, constata-se que a compensação se fundamenta em declaração falsa, ante a inexistência de seus pressupostos legais. Acrescenta: *“Uma vez verificada a falsidade, tem-se configurada a hipótese de incidência prevista no § 10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que, repita-se, não exige dolo do agente”*.
- Ressalta que o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, que *“somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”*.
- Conclui que, ao afastar a multa isolada diante da ausência de dolo do agente, o julgado recorrido terminou por criar hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o Princípio da Legalidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

### Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 657. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão

### Do mérito

#### Das compensações

Antes de adentrarmos ao mérito da procedência da multa isolada, importante identificar o resultado do lançamento da glosa de compensações, já que proferida em outro processo. Para isso, vale transcrever trecho da decisão do acórdão recorrido:

*Inicialmente cabe salientar que, no presente processo, está em litígio apenas a multa isolada aplicada, uma vez que a origem dos créditos, sua comprovação e quantificação, foi discutida no processo nº 10875.721701/201454, que concluiu que "os valores em questão sejam considerados como COMPENSADOS INDEVIDAMENTE, em razão do crédito ser inexistente de fato" (efl.494). O contribuinte não apresentou impugnação e o crédito foi enviado para inscrição em Dívida Ativa da União, estando definitivamente constituídos na esfera administrativa.*

*Portanto aqui não cabe analisar a incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre as verbas consideradas pelo contribuinte como indenizatórias.*

Nesse ponto, entendo que não há o que ser apreciado quanto a mérito das compensações referentes a verbas supostamente afastadas pelo STJ em julgamento em sede de recurso repetitivo, tendo em vista que nos presentes autos apenas se discute a multa isolada.

O lançamento consubstanciado na Lei n.º 8.212/1991 está em perfeita consonância com o ordenamento jurídico, haja vista o próprio CTN dispor em seu artigo 97, VI, que as hipóteses de extinção do crédito tributário, entre essas a compensação e a dação em pagamento, são de estrita reserva legal. Assim, para verificar a possibilidade de compensação há que ser remetido para os permissivos legais.

*Art. 97 - somente a lei pode estabelecer:*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

Conforme prevê o art. 89, § 2º da Lei n.º 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas pelo INSS os valores recolhidos de forma indevida.

Dessa forma, só após a conclusão de serem indevidos tais valores poderia o recorrente valer-se do instituto da compensação.

Com relação ao argumento de realização de compensação nos limites legais, entendo que acordo com os princípios basilares do direito processual, cabe ao autor provar fato constitutivo de seu direito, por sua vez, cabe à parte adversa a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra essa condição para as compensações efetuadas pela contribuinte.

Não bastasse isso, consoante restou circunstanciadamente demonstrado pela fiscalização, em seu relatório fiscal:

*No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fulcro nos artigos 194 a 197 do Código Tributário Nacional, combinado com os artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91 e artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, efetuamos o lançamento da MULTA ISOLADA, de conformidade com o determinado no Despacho Decisório DRF/GUA nº 0165/2014 (fls. 289 a 305), com ciência eletrônica em 19/07/2014 (fls. 307), que decorreu da análise da COMPENSAÇÃO DE VALORES RELATIVOS A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP dos estabelecimentos matriz (02.269.509/0001-60) nas competências de 07/2010 a 09/2010; 03/2011 a 04/2012, 08/2012, 10/2012 a 12/2012, 03/2013 a 07/2013, 09/2013 a 12/2013; e filial 0004 (02.269.509/0004-02) nas competências de 07/2010 a 09/2010; 03/2011 a 11/2011, 04/2012, 05/2012, 08/2012, 04/2013, 06/2013 a 12/2013, no montante de R\$ 28.029.406,49 abaixo relacionadas:*

[...]

*A empresa METALÚRGICA DE TUBOS DE PRECISÃO LTDA foi intimada através do Termo de INTIMAÇÃO SEORT/DRF/GUA Nº 0314/2014 (fls. 02 a 04), e do Termo de INTIMAÇÃO SEORT/DRF/GUA Nº 0318/2014 (fls. 06 a 08), ambos com ciência por via postal em 13/05/2014 por meio de AR (fls. 199) , a esclarecer o motivo das compensações declaradas, detalhando em planilha, em meio digital, para cada competência em que foi declarada compensação, bem como a apresentar documentação hábil e idônea da origem do crédito utilizado, em meio digital.*

*2. Em resposta (fls. 10 a 115), o contribuinte apresentou, resumidamente, esclarecimentos que as compensações tratam-se de créditos decorrentes de não incidência da contribuição sobre as seguintes verbas: Auxílio - Doença; 1/3 das Férias Gozadas; Aviso Prévio Indenizado, Salário Maternidade, Salário Paternidade, Acréscimos de Horas Extras, Férias Gozadas, Horas Extras, DSR - Variáveis, Fator Acidentário de Prevenção - FAP; 13º Salário, Adicional Insalubridade, Adicional Noturno, INCRA - SEBRAE e RAT. O sujeito passivo citou, em seus esclarecimentos, acórdãos do STF, STJ, entretanto não apresentou ser parte beneficiária de qualquer pronunciamento*

*judicial capaz de exonerá-lo da incidência da contribuição previdenciária sobre as referidas verbas, conforme preceitua o CPC - LEI Nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973 em seu artigo 472:*

*Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.*

*3.DA ORIGEM DUVIDOSA DOS CRÉDITOS - o contribuinte em sua planilha "EXTRATO DE APURAÇÃO E COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS" (fls. 116 a 127) aponta apuração de créditos em 30/05/2011 (fls.121) decorrente do período de set/2008 a abr/2011, sendo que o período de 11/2008 a 06/2010 já foi objeto de análise nos processos de auto de infração nº16095.00622/2010-46 e 16095.000624/2010-35, (DEBCAD 37.245.619-7,37.245.620-0 e 37.245.621-9 (fls. 203), protocolizados em 25/11/2010 e 26/11/2010 respectivamente, com os créditos tributários lançados mantidos pela DRJ, ou seja, em 30/05/2011 utilizou como geradores de créditos valores compensados e considerados improcedentes pela DRJ (Decisões as fls. 225 a 249, 251 a 268 e 270 a 287), nos processos que se encontram atualmente em fase recursal ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (fls. 197 e 198).*

*Trazendo mais um exemplo de crédito falacioso temos, na mesma planilha, a apuração em 31/12/2013 de créditos dos períodos de jun/2013 a nov/2013 (fls. 125 e 126), sendo que não houve qualquer recolhimento neste período que pudesse gerar créditos ao contribuinte conforme pesquisado no CCOR (Consulta Conta Corrente de Estabelecimento - (fls. 193 a 196)*

*Sendo assim, as compensações realizadas na GFIP, com créditos sabidamente inexistentes de fato, reduzindo indevidamente os recolhimentos das contribuições, pela empresa METALÚRGICA DE TUBOS DE PRECISÃO LTDA não se enquadram nas hipóteses legais. (Lei 8.212/91, art. 11 § único, letras a,b,c; C/C art. 89). Motivo pelo qual, devem ser glosados os valores indevidamente compensados pelo estabelecimento matriz nas competências de 07/2010 a 09/2010; 03/2011 a 04/2012, 08/2012, 10/2012 a 12/2012, 03/2013 a 07/2013, 09/2013 a 12/2013; e pelo estabelecimento filial 0004 nas competências de 07/2010 a 09/2010; 03/2011 a 11/2011, 04/2012, 05/2012, 08/2012, 04/2013, 06/2013 a 12/2013, com a respectiva multa isolada do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 c/c § 10 do artigo 89 da Lei 8.212/91.*

*FALSIDADE DAS COMPENSAÇÕES - MULTA ISOLADA: o contribuinte vem irregularmente deixando de recolher as contribuições previdenciárias devidas por efetuar falsas compensações em GFIP considerando que não existem quaisquer recolhimentos efetuado indevidamente que possam servir de lastro para justificar as referidas compensações, e,*

*tampouco, é titular de direito que lhe tenha sido administrativa ou judicialmente reconhecido em relação à matéria objeto de suas alegações, para que pudesse ter lançado mão da compensação, para assim deixar legalmente de recolher contribuições previdenciárias devidas.*

*Assim, cabe a aplicação de multa isolada prevista no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei n.º 8.212/91, em decorrência da falsidade das compensações declaradas em GFIP, que resultaram em prejuízo do recolhimento das contribuições previdenciárias devidas e que referida multa é aplicada no percentual de 150% sobre o valor das contribuições que deixaram de serem recolhidas em função da falsidade das compensações; com o objetivo de retardar, ou impedir, ou reduzir, ou diferir o pagamento do tributo efetivamente devido conforme estabelecido no art. 89 da Lei 8212/91, caput e §10, c/c art. 44 da Lei 9.430/96, caracterizando fraude, dolo e simulação conforme art. 72 da Lei n.º 4.502/64*

Registre-se, que ao admitir a compensação na forma pretendida pela contribuinte, estaríamos não só malferindo o disposto no artigo 89 da Lei nº 8.212/91, mas também interpretando àquela norma de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação de regência, como acima demonstrado, sobretudo em face da impossibilidade de compensação sobre valores que não provou o recorrente ter efetivamente recolhido, bem como, evidente ausência de liquidez e certeza do crédito utilizado pela contribuinte para promover as compensações.

Nesse sentido, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, de maneira a homologar as compensações pleiteadas afastando a multa isolada pela não demonstração de dolo. A autoridade recorrida agiu corretamente, com estrita observância à legislação previdenciária.

### **Da Multa Isolada**

Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, base do presente recurso, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal que ensejou no acórdão recorrido, considerando que, informação em GFIP de compensações realizadas, sem que a empresa encontre-se exercendo direito líquido e certo leva sim, a uma falsa declaração, capaz de ensejar a aplicação da multa prevista no § 10 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

A argumentação da autoridade fiscal para glosa e aplicação da multa isolada ratificada pelo acórdão recorrido, foi assim, descrita:

*O art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, assim dispõe:*

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei n.º 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).

*Pelo texto acima, vê-se que o fundamento para a aplicação da multa isolada no caso de compensação indevida consiste na falsidade da declaração apresentada, não sendo necessário ficar configurada sonegação, fraude ou conluio. A respeito desse tema, transcrevo excertos do voto proferido pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, em 12/4/2016, no Acórdão nº 9202003.929 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):*

*Esclarecida a diferença entre o lançamento em geral e o caso da compensação de contribuições previdenciárias, passo a apresentar como interpreto sistematicamente os conceitos de: (a) fraude/sonegação/conluio, (b) falsidade e (c) mero erro.*

*Por sonegação/fraude/conluio, entendo, em linha com o disposto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que é ação dolosa tendente a impedir o conhecimento do fato pela autoridade ou a alteração de suas características, com ou sem a participação de duas ou mais pessoas.*

*Por falsidade, referida no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, entendo a consciência do agente, de que a conduta praticada consiste em inserção de informação, na declaração de compensação, que não corresponda à verdade.*

*Por fim, por mero erro escusável, temos a inserção de informações equivocadas na declaração, sem que esteja comprovada a consciência do agente acerca do fato.*

*Concluindo, no caso de erro não cabe a exigência da multa prevista no art. 89 Lei nº 8212, de 1991. Já no casos de falsidade e de fraude/sonegação/conluio, cabe a multa. **Porém não é necessária a comprovação de fraude/sonegação/conluio, basta a comprovação da falsidade.***

*No caso em tela, tem-se que o relatório fiscal circunstanciou adequadamente os fatos, demonstrando ter sido realizada compensação com créditos que não detinham os necessários atributos de liquidez e certeza. Ao contrário, os créditos não foram reconhecidos no processo administrativo nº 10875.721701/201454.*

*Ainda foram utilizados valores de suposto crédito em período que sequer houve pagamento de contribuições previdenciárias (06/2013 a 11/2013 efls. 309/310).*

*Cabe transcrever ainda excertos do voto do conselheiro Mauro José Silva, proferido no Acórdão nº 2301002.736, que manteve a aplicação da multa isolada sobre compensações com falsidade de declaração referente ao período anterior (09/2008 a 06/2010):*

*Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora do Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP(falsidade ideológica):*

*A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade (ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limitase aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”*

*Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado.*

*O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Esperase aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art.*

*170:*

*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.*

*Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo. Um crédito oriundo de um pagamento tido como indevido por tese jurídica bastante contestada judicialmente não é líquido e certo. Só haverá liquidez e certeza depois do transito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.*

*(...)*

*A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.*

*(...)*

*Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade. Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parece-nos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.*

*(grifo nosso)*

*No caso dos autos, além de a autoridade tributária não ter reconhecido a existência dos créditos objeto de compensação, foram compensados supostos créditos sob a alegação de inconstitucionalidade, decorrentes de contribuições para terceiros e, inclusive, de períodos em que sequer houve recolhimento de contribuições previdenciárias.*

*É certo que o contribuinte pode se compensar de valores recolhidos indevidamente, mas é prioritário que exista o recolhimento indevido, o que não restou demonstrado pela autuada.*

*Por todo o exposto, entendo que ficou demonstrada a falsidade na declaração de valores compensados em GFIP, configurando a situação para a aplicação da multa isolada nos termos do §10, do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 11.941/2009, porque a recorrente ao fazer inserir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, informação de compensação de créditos ilíquidos, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social.*

Note-se que a aplicação da multa isolada não foi fundamentada apenas na compensação de valores questionáveis em juízo, mas especialmente na ausência de comprovação do efetivo recolhimento indevido. Novamente transcreve-se trecho do relatório de Verificação Fiscal, fls. 308 e seguintes:

*Concluindo, no caso de erro não cabe a exigência da multa prevista no art. 89 Lei nº 8212, de 1991. Já no casos de falsidade e de fraude/sonegação/conluio, cabe a multa. Porém não é necessária a comprovação de fraude/sonegação/conluio, basta a comprovação da falsidade.*

*No caso em tela, tem-se que o relatório fiscal circunstanciou adequadamente os fatos, demonstrando ter sido realizada compensação com créditos que não detinham os necessários atributos de liquidez e certeza. Ao contrário, os créditos não foram reconhecidos no processo administrativo nº 10875.721701/201454.*

*Ainda foram utilizados valores de suposto crédito em período que sequer houve pagamento de contribuições previdenciárias (06/2013 a 11/2013 e fls. 309/310).*

Ao contrário de outros processos de compensação, onde a empresa promove as compensações, amparada em decisão judicial, no presente caso, mesmo que se argumente a existência de jurisprudência que poderia levar ao entendimento do recorrente, não há como afastar o fato que a empresa realizou as compensações ao seu “bel prazer”, sem qualquer amparo, ou seja, não buscou judicialmente o direito a compensação. Não falo com isso que a empresa deva sempre buscar seu direito perante o judiciário, pelo contrário, a própria lei autoriza a compensação direta do tributo recolhido indevidamente, porém essa definição de recolhimento indevido estará sujeita a posterior homologação, por parte da DRFB. Dessa forma, entendo que compete ao sujeito passivo, demonstrar de forma clara e objetiva o seu direito creditório, para que só então a autoridade fiscal rebata afastando o direito o direito e efetivando não apenas o lançamento da glosa, como aplicando a multa isolada.

Deve-se, analisando pontualmente, cada caso concreto, identificar a verba compensada, para só então definir a existência de falsidade de declaração. Note-se que aqui, não exigiu o legislador a demonstração da fraude por parte do agente fiscal, como destacado na decisão recorrida, nem mesmo dolo, mas a indicação de informação falsa na GFIP.

Convém apreciar, inicialmente o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para imposição da multa isolada, o § 10 do art. 89 da Lei n.º 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. (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 o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1,

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 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 15 de junho de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, tenha o legislador, mencionado a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte. Mas, qual o limiar entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita.

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.

A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a conseqüente diminuição da contribuição devida, todavia, está sujeita a posterior homologação. Nesse sentido, compete a autoridade fiscal intimar o contribuinte a esclarecer a base dos valores declarados, informações essas que devem estar disponíveis à fiscalização, tão logo seja o contribuinte intimado para tanto.

De igual forma, alegar em sede de impugnação que compensou valores à horas extras, 13º salário, adicional noturno, recolhimento do FAP, RAT, terceiros INCRA título de 1/3, horas extras e gratificações, salário maternidade, RSR, salário paternidades carece de respaldo se a lei previdenciária, em momento algum, excluiu ditas rubricas do conceito de salário de contribuição. Nesse caso, proceder a compensação de valores sem amparo judicial, sem declaração de inconstitucionalidade que determine serem indevidos os valores e, sem nem mesmo deixar claro qual o montante que compensou a este título, não pode ser aceito. Assim, a não comprovação do direito creditório a esse título gera também falsidade de declaração.

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

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber, 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. . Delato que comete aquele qud consciendemente esconde iu alter` a0vErdade.”*

*Ifserindo essa vocábulO no coNtepto da compensação indevida é de se concluir que re o!sujgito pasóivo inserir na guia informativa crê\$itos que decorrenter de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes\$do salário-de-conTribuição, evideltemente cometeu falsidate, haja ¶ístc ter inserido ~o sistema da Administreeção Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributow.*

*Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na"redação dO dispositivo elciMado, posto que utilizou-se di ert. 44 da Ldi n. 9.4#0/◀99v apenas para balizar o percentu`l de multa a ser apli#ado, não condmcionaleo à aplicação da mulTa à ocorrência laS condutas de sknecccção, graude d conluio< definida{ respectiva}ente los artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 5.502/196\$.*

*Esse opção megislativa {erviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera0compelsação indevida não repres%ntaria 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,

No meu entender a previsão de multa isolada pela falsidade de declaração, visa justamente coibir a prática de compensação de valores, sem que o contribuinte, ao ser inquirido para tanto, prove que os valores lançados em GFIP são seu direito. Se assim não o fosse, veríamos a criação de uma prática de que contribuinte se daria o direito de compensar

tudo aquilo que até então recolhia de contribuição previdenciária sobre sua folha, por simplesmente entender que indevida a inclusão das verbas no conceito de remuneração.

Importante destacarmos, que dois são os fundamentos para imposição da multa aplicada, considerando a falsidade das declarações em GFIP:

- a) se considerarmos que o recorrente compensou valores, amparado em jurisprudência esparsa, estaríamos chancelando que pode o recorrente “de acordo com sua interpretação da lei” a partir de hoje, definir o alcance do conceito de remuneração, mesmo inexistindo qualquer amparo legal para suas exclusões;
- b) segundo, conforme trazido pelo auditor, não restou demonstrado que os valores compensados haviam efetivamente sido recolhidos pelo sujeito passivo, pela qual devida a multa pela falsidade de indicação de valores recolhidos indevidamente, sem que o recorrente demonstrasse o recolhimento efetivo.

De se concluir que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, como no presente caso.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira