



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723649/2016-43
ACÓRDÃO	2003-006.703 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO JACARANDA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DECLARADOS EM GFIP. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS ORIUNDOS DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA.

O ordenamento jurídico não acolhe a extinção dos débitos previdenciários mediante a compensação com crédito oriundo de título público.

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 oriundo de suposto Título de Dívida Pública Externa, 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 parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias que envolvem o lançamento da obrigação principal, e na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 489/510, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 467/480, que julgou procedente o lançamento referente à multa isolada de 150% prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991 sobre os débitos indevidamente compensados nas GFIP, conforme auto de infração de fls. 340/344, lavrado em 12/12/2016, relativo aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, com ciência da RECORRENTE em 19/12/2016, conforme AR de fl. 357.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.283.459,90.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF encontra-se às fls. 332/338.

Neste ponto, transcrevo trechos do relatório da DRJ, por bem retratar a questão:

A Fiscalização observou que a contribuinte declarou os valores devidos em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) com extinção do crédito tributário, por meio de compensação com títulos da dívida pública de propriedade de terceiros.

Desta forma, o procedimento fiscal objetivou apurar se houve compensações indevidas em GFIP, com inserção de informações falsas pelo sujeito passivo, com objetivo de impedir ou retardar a atuação do fisco federal, para diminuir ou eximir o recolhimento de contribuição previdenciária patronal aos cofres públicos com base na legislação tributária federal.

Intimada e reintimada a apresentar sua documentação contábil para análise e confronto com os indícios observados, a contribuinte informou, em síntese, que: i) utilizou créditos de terceiros cedidos para compensação; ii) os créditos eram de origens não-tributárias, referentes a Títulos da Dívida Pública; iii) não declarou em

GFIP, por não haver campo específico para efetivar a modalidade de extinção do crédito tributário.

Mediante análise das GFIPs apresentadas pela contribuinte, constatou-se que os valores utilizados não poderiam ser objeto das compensações descritas na tabela a seguir:

[vide fl. 469]

Questionada sobre o procedimento adotado, a empresa alegou ser possuidora de créditos sobre Títulos do Tesouro Nacional, amparados por portaria 913/2002, lei 10.179/2001 e número de obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária Anual 2012.

Observa o Auditor-Fiscal responsável que o sujeito passivo “...utilizou-se de artimanha dolosa (assumiu o risco de produzir o resultado), já reconhecida como imprópria pelos poderes Executivo e Judiciário, antes mesmo do início do procedimento fiscal, em curso, para impedir, pois a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, ou, na melhor hipótese, retardar a ação da tributação.”

Sobre a utilização de supostos créditos oriundos de Títulos do Tesouro Nacional em compensação, assim pronunciou-se a Fiscalização:

O elemento subjetivo da infração tributária, definida pela conduta do sujeito passivo, visa sempre uma finalidade. Na análise do procedimento fiscal, é exteriorizada por um procedimento ilícito, pois não é permitido no ordenamento jurídico tributário pátrio. O fato de inserir em GFIP (obrigação tributária acessória) crédito inexistente tem como consequência a contaminação de todo o procedimento de extinção do crédito tributário, pois os valores utilizados pelo contribuinte são inexistentes, de origem não tributária e nem foram reconhecidos judicialmente com sentença transitado em julgado.

Cabe destacar que o sujeito passivo retardava a atuação do órgão fiscalizador, através de emissão de grande quantidade de documentação, sem pertinência nº âmbito legal das obrigações tributárias acessórias obrigatórias, consubstanciada em processo administrativo fiscal nº 13.811.726457/2012-97, em nome de terceiros, que albergava outras pessoas jurídicas diversas do fiscalizado.

A Receita Federal do Brasil já tinha se manifestado contrária ao procedimento utilizado pelo contribuinte no processo administrativo nº 10.882.723675/2012-48, com ciência ao sujeito passivo sobre orientações contidas na cartilha sobre fraudes com Títulos Públicos, através de intimação, em 12/09/2012.

O pretense crédito já tinha sido negado pelo Poder Judiciário, também, em período anterior ao início do procedimento fiscal, o que ratifica a intenção

protelatória utilizada dolosamente e por conta e risco pelo fiscalizado. Inclusive, na análise judiciária foi imposta multa por litigância de má-fé, por meio de decisão judicial, na primeira instância, vide seção judiciária do distrito federal, Tribunal Regional da 1ª Região, 19ª Vara Federal, sentença nº 526/2013 – tipo A, execução por título extrajudicial/ classe 4200, processo nº 36761-30.2012.4.01.3400, de 3 de abril de 2013. Ainda na lide judicial do citado processo, foi impetrado Embargos de Declaração sobre a decisão, sendo NEGADO, através da sentença nº 156/2014, em 22 de setembro de 2014.

Por fim, além da decisão judiciária interpartes e do processo administrativo, citados acima, dos quais o contribuinte teve ciência da impertinência do crédito pleiteado, previamente início do TIRF, haveria a possibilidade, caso despertasse preocupação, após as ciências dos órgãos do Executivo e Judiciário, em buscar informações sobre o tema (Títulos Públicos emitidos pelo Tesouro Nacional) antes de utilizá-lo, novamente, de ter acesso à cartilha, orientativa, baseada na jurisprudência e nas normas legais, com ampla divulgação, nos respectivos sítios de internet, criada pela Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal do Brasil e Ministério Público Federal, sobre fraudes tributárias com utilização de pretensos créditos de títulos públicos antigos, que alerta sobre o dano causado aos cofres públicos federal:

(...)

Devido aos fatos relatados e ao despacho decisório que versa sobre a não homologação das compensações, em questão, efetuadas pela fiscalizada (processo administrativo nº 10882.723614/2016-12), foi lançada a multa isolada de 150% por compensação indevida, com base no artigo 89, § 10, da Lei 8.212/91.

O despacho decisório mencionado encontra-se acostado às fls. 321/330.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 365/388. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada do lançamento em **19/12/2016**, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 357, a interessada apresentou, em **17/01/2017**, a impugnação de fls. 365/388, na qual alega, em síntese:

Os valores devidos que deveriam ter sido declarados em DCTF foram quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através dos processos administrativos nºs **011.79446.000257.2013.000.000** e **011.79446.010003.2012.000.000**; nos quais é requerido o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações

Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012, com quitação conforme tabela mencionada nos COMPROTs anexos aos autos.

O procedimento de quitação dos débitos em tela teria amparo no artigo 1º e parágrafo único da Portaria SRF nº 913, de 25 de julho de 2002, mediante a utilização do sistema SIAFI, nos termos do art. 2º da citada Portaria.

Caberia o cancelamento do auto de infração e, por conseqüência, a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, IV do CTN, pois os débitos objeto do lançamento de ofício teriam sido quitados/pagos com os créditos gerados no COMPROT pelo resgate dos Títulos da Dívida Pública Externa, conforme preceitua a Lei n.º 12.595/2012, ação 0367 e 0409, com seus efeitos liberatórios de quitação de tributos federais, próprios ou de terceiros, previstos e amparados pela Lei n.º 10.179/2001.

Caso a RFB não concordasse com o procedimento adotado pela contribuinte, deveria ter iniciado um processo administrativo para averiguar as informações (de acordo com a Lei do Processo Administrativo – Lei n.º 9.784/99 e Decreto 70.235/72), amparado pelos direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório, determinando a suspensão dos débitos tributários que foram informados no COMPROT, até ulterior liberação dos recursos para a extinção da obrigação tributária, o que não ocorreu.

Do Lançamento por Homologação

Neste item, a recorrente aduziu seus argumentos nos seguintes termos:

Após os informes dos pagamentos no Tesouro Nacional, com a abertura dos COMPROTs mencionados acima, a Empresa Contribuinte protocolou referidos documentos na Receita Federal do Brasil, no Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97, confessando seus débitos e informando o imediato pagamento.

*Ou seja, ainda que através de veículo diverso do oferecido pela RFB (programa DCTF), por não possibilitar a inserção das informações pertinentes ao procedimento adotado pelo contribuinte, **os débitos foram confessados através da abertura do Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97**, o que, por si só, torna a lavratura do Auto de Infração totalmente inócua, arbitrária e abusiva, uma vez que a RFB foi informada dos valores devidos e seu pagamento.*

*Além disso, todos os débitos foram declarados em sua integridade na SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF [PIS/PASEP e COFINS] dos períodos: **anos calendário 2012 e 2013**, comprovando pela não necessidade de fiscalização na Empresa Contribuinte, apenas verificando as divergências pelos encontros de declarações.*

(...)

*Se a simples apresentação de DCTF não autoriza per se a imediata constituição do crédito tributário, bem como sua imediata inscrição em dívida ativa, eis que esse ato configura tão-somente o mero cumprimento de obrigação tributária acessória, in contrario sensu, nos moldes em que preceitua a regra disposta no art. 142 do CTN. Assim, a divergência encontrada entre as declarações [SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, SPED CONTRIBUIÇÕES e EFD e DCTF], não autoriza a formalização do presente Auto de Infração, visto que **a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa, sendo imprescindível a instauração do correspondente procedimento administrativo fiscal para possibilitar a defesa do contribuinte e, somente após, dar início a efetiva cobrança dos valores em discussão.***

*Não há na legislação, aplicável a espécie, previsão legal para fundamentar a lavratura de auto de infração aplicando multa com valores que fogem dos parâmetros estabelecidos pelo art. 7º da Lei n.º 10.426/02. Ademais, o contribuinte que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela SRF, **o que não ocorreu no caso presente**, motivo suficiente para ser cancelado o Auto de Infração em sua totalidade.*

Da Alegação de Utilização de Crédito Proveniente de Títulos da Dívida Externa Brasileira

Aduz a impugnante que não teria havido sonegação ou fraude na hipótese dos autos, tampouco conduta criminoso, pois a empresa declarou a totalidade de seus tributos via SPED Contábil, ECD e SPED Contábil ECF/DCTF; e que teria havido apenas a compensação (pagamento com conversão em renda) referente aos AC 2012 e 2013, que, caso não aceita pela RFB, é passível de cobrança.

Para a imposição da multa de ofício no patamar de 150% faz-se necessária que “a conduta do agente seja determinante para que o seu não aperfeiçoamento ou mesmo para o seu desconhecimento por parte da administração fazendária” e a ocorrência de fraude, não verificada no presente caso, uma vez que o lançamento dos débitos teria sido efetuado com base nos livros contábeis e SPED apresentados pela contribuinte, o que afastaria o evidente intuito de fraude. E afirma que:

“...ainda que o direito creditório informado pelo contribuinte seja dolosamente indevido, não há que se falar em fraude fiscal dado que o fato gerador da obrigação tributária principal não foi maculado no curso do se processo formativo, podendo a Fazenda Pública, dentro do prazo decadencial, utilizar-se da declaração de compensação como instrumento de cobrança (art. 74, §6º da lei n.º 9.430/96).”

Da Ilegalidade da Multa Arbitrada

A autuada prossegue em contestação à qualificação da multa de ofício:

*Assim, é abusiva a autuação do contribuinte tão somente para o pretexto de constituir crédito tributário, que já está constituído pelo procedimento descrito, devidamente informado à RFB. **Não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada no patamar de 150% [cento e cinquenta por cento] e a responsabilização solidária dos sócios.** Houve, isto sim, a realização de uma compensação [pagamento com conversão em renda], jamais fraudulenta. Assim, a intenção manifesta de utilizar os créditos não admitidos pela Fazenda é incompatível com a ação ardilosa alegada pela fiscalização de informação falsa em SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF e/ou conduta dolosa.*

Por outro lado, ainda que passível a aplicação de multa, esta não pode ser a multa de ofício aplicada no auto de infração, mas tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º da Lei n.º 10.426/2002, alterado pela Lei n.º 11.051/2004.

(...)

O simples fato de haver uma cartilha elaborada pela Receita Federal do Brasil em parceria com outros órgãos não significa que sirva de base legal para embasar a fiscalização, bem como a lavratura do auto de infração, haja vista que tal documento refere-se a documento interno que, no máximo, poderia orientar os funcionários do respectivo órgão.

(...)

*Quanto a alegação do agente fiscalizador de que a Impugnante tinha conhecimento da impossibilidade jurídica do pedido haja vista que o pleito feito no processo judicial que tramitou perante a 19ª Vara Federal, sob o nº 36761-30.2012.4.01.3400, execução por título extrajudicial, **não guarda relação com o títulos ora utilizados para quitação dos tributos conforme protocolos perante ao STN e RFB.***

Da Abertura do Processo Administrativo

Por fim, defende a autuada que a RFB, em caso de discordância em relação ao procedimento realizado, modalidade de confissão e pagamento, deveria iniciar a abertura de um processo administrativo fiscal, amparado na lei do processo administrativo fiscal (Lei nº 9.784/99 e Decreto nº 70.235/72) e nos direitos constitucionais de ampla defesa e contraditório, com a imediata suspensão do crédito tributário, para averiguar as informações de confissão e pagamento.

Concluiu requerendo a atribuição de efeito suspensivo à impugnação e o imediato cancelamento do auto de infração, pelos motivos expostos.

Em 20/01/2017 a autuada apresentou a petição de fls. 462/463, em que afirma que a impugnação protocolada em 17/01/2017 continha erro formal e postula a

correção de tal erro, para passar a constar como nº do processo: 10882.723649/2016-43 e como tributo “contribuição previdenciária patronal” referente aos anos de 2012 a 2014.

(destaques no original)

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 467/480):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2012, 2013

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GFIP.

Constatadas compensações indevidas em GFIP, com inserção de informações falsas pelo sujeito passivo, com objetivo de impedir ou retardar a atuação do Fisco Federal, para diminuir ou eximir o recolhimento de contribuição previdenciária patronal, cabe o lançamento da multa isolada prevista em lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. UTILIZAÇÃO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS.

Inexiste previsão legal para a quitação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil com título da dívida pública.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme bem observado pela DRJ de origem, a impugnação apresentada pela contribuinte é cópia da defesa apresentada nos autos do processo nº 10882.723593/2016-27, que tem por objeto lançamento das contribuições PIS/Cofins. Ocorre que estes autos se referem à multa previdenciária por falsidade de compensação em GFIP.

Ademais, observou a autoridade julgadora que a contribuinte não apresentou defesa em face do Despacho Decisório exarado no processo administrativo nº 10882.723614/2016-12, *“razão pela qual operou-se a preclusão da matéria relativa à compensação efetuada em GFIP pela autuada, a qual veio a ser refutada somente na impugnação do presente processo, que, embora guarde relação com a citada compensação, trata de questão diversa, qual seja, a constituição de multa isolada em decorrência de compensação indevidamente efetuada pelo sujeito passivo”* (fl. 475).

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 11/08/2017 (sexta-feira), conforme Termo de Ciência de fl. 486, apresentou o recurso voluntário de fls. 489/510, em 12/09/2017.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação, apenas retificando que o lançamento trataria de contribuição patronal e não de PIS/Cofins.

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Contudo, apenas merece ser parcialmente conhecido, por tratar de matéria não pertinente ao lançamento.

Conforme exposto, a DRJ de origem já havia atentado que a peça impugnatória do contribuinte era uma cópia da defesa apresentada nos autos do processo nº 10882.723593/2016-27, que tem por objeto lançamento das contribuições PIS/Cofins. Isto, por si só, já representa uma falha na defesa do contribuinte, já que o presente lançamento envolve a multa isolada por compensação de contribuição previdenciária com falsidade da declaração (art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91).

Isto porque, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a manifestação do contribuinte deve ser:

- **Expressa**, por meio de petição formal;
- Com **exposição clara e objetiva** dos fundamentos de fato e de direito;
- Acompanhada de eventuais documentos comprobatórios.

Portanto, não há espaço para impugnação presumida ou tácita, nem mesmo para apresentação de temas sem pertinência com o lançamento.

Assim, a insurgência do contribuinte quanto ao lançamento do crédito tributário da obrigação principal não é matéria a ser discutida nestes autos, que versa sobre uma multa isolada.

Como exposto pela autoridade julgadora de origem, a RECORRENTE não apresentou defesa em face do Despacho Decisório exarado no processo administrativo nº 10882.723614/2016-12 (fls. 321/330), que considerou indevida a compensação das contribuições previdenciárias pleiteadas e determinou a exigência dos créditos tributários indevidamente

compensados. Desta forma, o lançamento da obrigação principal (contribuição previdenciária) tornou-se definitivo, não cabendo a sua rediscussão neste processo administrativo.

Portanto, mesmo que o contribuinte tenha indicado em seu Recurso Voluntário que a lançamento versaria sobre a CONTRIBUIÇÃO PATRONAL ao invés de PIS/Cofins (como apresentado na impugnação), ainda assim a manifestação não guarda pertinência com o presente processo, que versa sobre o lançamento da multa isolada por falsidade na declaração de compensação.

Portanto, apenas conheço da parte do recurso que trata sobre a aplicação da multa, cujos termos passo a analisar.

MÉRITO

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

Em suas razões, o RECORRENTE argumenta que “*para a aplicação da multa isolada de 150% [cento e cinquenta por cento], faz-se necessária a existência de fraude, inócurre no presente caso*” e, nestes termos, “*não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada*” (fl. 497).

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 intrinsicamente relacionado 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, 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, conforme consta do relatório, o contribuinte não pretendeu efetuar a compensação mediante suposto crédito oriundo de pagamento indevido feito pela contribuinte, mas pretendeu extinguir a obrigação tributária mediante uso indevido de suposto Título de Dívida Pública Externa como crédito para abatimento das contribuições previdenciárias devidas.

Ora, o art. 89 da Lei nº 8.212/91 é expresso ao dispor que somente podem ser restituídas ou compensadas as contribuições previdenciárias quando o crédito do contribuinte decorrer de pagamento ou recolhimento indevido. Um suposto “crédito” oriundo de um Título de Dívida Pública Externa não é um pagamento indevido de tributo.

Ademais, para realização da compensação, a normativa geral prevista no CTN exige a comprovação da existência de direito líquido e certo em face da Fazenda Pública.

Ocorre que, a legislação é clara ao prever que a compensação com títulos públicos é vedada, motivo pelo qual a compensação com tais créditos é considerada não declarada, conforme disposto no art. 74, § 12, II, alínea “c”, da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[..]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pela art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

(grifo nosso)

Vejamos ainda jurisprudência do CARF acerca do tema:

Processo nº 14485.000083/2008-10

Recurso Voluntário

Acórdão nº 2301-006.311 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de julho de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2005

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 74, § 12, II, DA LEI nº. 9.430/1996. ART. 66 DA LEI. 8383/1991 TÍTULOS DA DÍVIDA. PÚBLICA.

Tanto a regra do art. 66 da Lei 8383/1991 quanto a do art. 74, § 12, II, c e e, da Lei n. 9.430/1996 vedam a homologação de compensação administrativa de créditos tributários com créditos de natureza não-tributária oriundos de Títulos da Dívida Pública. Bem como, não há previsão legal especial para que a Secretaria da Receita Federal do Brasil aceite a compensação, sobre os valores devidos à Previdência Social, de créditos oriundos de Títulos da Dívida Externa.

RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DE HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ART. 151, III, DO CTN, Será indeferido o pedido de compensação nas hipóteses em que o crédito refira-se a título público. A hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se aplica à tais compensações. Portanto, por não haver legislação aplicável à espécie, não será possível reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do disposto no art, 151, III, CTN, pela sua manifesta contrariedade à disposição contida no art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Processo nº 19515.003997/2007-62

Acórdão nº 1001-001.106 – Turma Extraordinária / 1ª Turma

Sessão de 16 de janeiro de 2019

Matéria COMPENSAÇÃO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 29/09/2006, 31/10/2006

COMPENSAÇÃO.

Crédito de natureza não tributária. Vedada a compensação por meio de crédito fundado em título público.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. APLICABILIDADE.

Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de créditos de terceiros e por não se referir a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, aplicável, por previsão legal, a multa isolada de 75%.

Processo nº 15586.720026/2018-49

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1402-005.774 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 15 de setembro de 2021

Recorrente CRISTALE GRANITOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. TÍTULOS PÚBLICOS DA DÍVIDA EXTERNA. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária em vigor não permite a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação/pagamentos de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

Incabível a utilização da sistemática de pagamento, via Secretaria do Tesouro Nacional, para compensação de tributos com supostos créditos de terceiros, no caso, Títulos Públicos da Dívida Externa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Verificado comportamento doloso e fraudulento, que se enquadre nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de cento e cinquenta por cento.

Portanto, verifica-se que a compensação com títulos públicos é vedada, sendo a compensação com tais créditos considerada não declarada, conforme disposto no art. 74, § 12, II, alínea “c”, da Lei nº 9.430/96.

No presente caso, a autoridade fiscal expõe claramente que o RECONRRENTE tinha ciência da impossibilidade deste procedimento, conforme os seguintes trechos do Termos de Verificação Fiscal (fl. 336):

A Receita Federal do Brasil já tinha se manifestado contrária ao procedimento utilizado pelo contribuinte no processo administrativo nº 10.882.723675/2012-48, com ciência ao sujeito passivo sobre orientações contidas na cartilha sobre fraudes com Títulos Públicos, através de intimação, em 12/09/2012.

O pretense crédito já tinha sido negado pelo Poder Judiciário, também, em período anterior ao início do procedimento fiscal, o que ratifica a intenção protelatória utilizada dolosamente e por conta e risco pelo fiscalizado. Inclusive, na análise judiciária foi imposta multa por litigância de má-fé, por meio de decisão judicial, na primeira instância, vide seção judiciária do distrito federal, Tribunal Regional da 1ª Região, 19ª Vara Federal, sentença nº 526/2013 – tipo A, execução por título extrajudicial/ classe 4200, processo nº 36761-30.2012.4.01.3400, de 3 de abril de 2013. Ainda na lide judicial do citado processo, foi impetrado Embargos de Declaração sobre a decisão, sendo NEGADO, através da sentença nº 156/2014, em 22 de setembro de 2014.

Por fim, além da decisão judiciária interpartes e do processo administrativo, citados acima, dos quais o contribuinte teve ciência da impertinência do crédito pleiteado, previamente início do TIPF, haveria a possibilidade, caso despertasse preocupação, após as ciências dos órgãos do Executivo e Judiciário, em buscar informações sobre o tema (Títulos Públicos emitidos pelo Tesouro Nacional) antes de utilizá-lo, novamente, de ter acesso à cartilha, orientativa, baseada na jurisprudência e nas normas legais, com ampla divulgação, nos respectivos sítios de internet, criada pela Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal do Brasil e Ministério Público Federal, sobre fraudes tributárias com utilização de pretensos créditos de títulos públicos antigos, que alerta sobre o dano causado aos cofres públicos federal:

A sentença judicial citada encontra-se acostada às fls. 314/320. Dela, destaca-se o seguinte trecho:

c) Da impossibilidade jurídica da compensação com dívidas tributárias

Mesmo que os títulos em exame se revestissem de certeza e liquidez, ainda que configurados o interesse processual e a possibilidade jurídica do resgate dos títulos no Brasil e na moeda nacional (reais – R\$), a pretendida compensação

tributária não vingaria, seria incabível. Sim, pois, sabe-se, a compensação em matéria tributária encontra-se prevista no art. 170 do CTN, segundo o qual “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”. Tem-se, pois, que, no campo tributário, a compensação está adstrita aos casos expressamente previstos na lei autorizadora. No caso, a lei a que se prendem os exequentes para ver reconhecido o direito à compensação é a de n. 10.179/2001, cujo art. 6º prevê que “a partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate.” Ora, os títulos da dívida pública arrolados no art. 2º da Lei n. 10.179/2001 são: as Letras do Tesouro Nacional – LTN, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos; as Letras Financeiras do Tesouro – LFT, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos; e as Notas do Tesouro Nacional – NTN, emitidas preferencialmente para financiamento de médio e longo prazos. Não estando as apólices da dívida pública externa brasileira emitidas no início do século XX incluídas entre as suscetíveis de compensação tributária, a pretensão das exequentes é igualmente juridicamente impossível.

Verifica-se que o RECORRENTE tinha plena consciência quanto a impossibilidade jurídica de seu pleito de compensação.

Destarte, ao inserir em suas GFIPs créditos que sabia não serem passíveis de compensação, acabou por prestar declaração falsa, reduzindo deliberadamente o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social.

Portanto, indubitável que o contribuinte, para compensar seus débitos declarados em GFIPs, alegou possuir créditos sem qualquer certeza ou liquidez. O caso em tela não trata de mero equívoco do contribuinte, visto este ter expressamente declarado possuir suposto crédito.

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 pela 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 da Colenda 2ª Turma da CSRF 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 OMPENSADOS. 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)

Dado o acima exposto, reputa-se insubsistentes as afirmações da RECORRENTE acerca da suposta ilegalidade da multa de 150% aplicada.

Portanto, neste caso, 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 pretende a compensação com suposto Título de Dívida Pública Externa.

Por fim, quanto ao argumento de que deveria ter sido aplicada *“tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º da Lei n.º 10.426/2002, alterado pela Lei n.º 11.051/2004”* (fl. 500), entendo não merece prosperar o inconformismo da contribuinte.

A penalidade ora aplicada tem previsão legal no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, e seu fato gerador é a *“compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”*, nos exatos termos legais.

A multa do citado art. 7º da Lei nº 10.426/2002 refere-se à penalidade pela falta de apresentação de declarações financeiras/contábeis por parte do sujeito passivo:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais

casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Portanto, não há qualquer pertinência da citada multa do art. 7º da Lei n.º 10.426/2002 com o presente caso, não merecendo razão a pretensão da RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias que envolvem o lançamento da obrigação principal. Na parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim