



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.724735/2013-68
ACÓRDÃO	2001-008.184 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE TRES BARRAS DO PARANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: **02/12/2013**

COMPENSAÇÃO EM GFIP. CRÉDITO INEXISTENTE. HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO FALSA. MULTA ISOLADA DE 150%. ART. 89, §10, DA LEI Nº 8.212/1991. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte certificar a validade e a liquidez do crédito utilizado, sob pena de sofrer as sanções previstas em lei. A inserção, em GFIP, de compensação fundada em crédito inexistente caracteriza elemento específico de falsidade, apto a atrair a penalidade do art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o valor correspondente à parte da multa isolada relativa aos levamentos G2 e G3, constante no AIOP Debcad nº 51.035.477-7.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Lilian Claudia de Souza, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata do Auto de Infração - DEBCAD nº 51.05.478-5 (fls 03), lavrado em 02/12/2011, no valor de R\$92.14,57, relativo à multa isolada aplicada em razão de compensações indevidas efetuadas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) nas competências de 07/2012 a 11/2012, 13/2012 e 05/2013 a 07/2013.

Segundo o relatório fiscal (fl. 14), as compensações realizadas se referem:

- i) uma parte, ao percentual da contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, que, para o contribuinte, **teria alíquota de 1%, em confronto com o que prevê o Anexo V do Regulamento da Previdência Social**, que, desde a alteração promovida pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/2007, **estabelece, para o CNAE 8411-6/00 (“Administração Pública em Geral”), a alíquota de 2%** (dois por cento), mantida posteriormente pelo Decreto nº 6.957/2009; e,
- ii) outra parte, ao valor do INSS (parte patronal) incidente sobre **1/3 de férias** (GLOSA – G2), **férias indenizadas** (GLOSA – G3) e **horas extras** (GLOSA – G4), que no entender do contribuinte, teriam caráter indenizatório e, por isso, não deveriam sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Para a fiscalização, tais compensações estariam em desacordo com o art. 89 da Lei nº 8.212/1991. Segundo a autoridade fiscal, os valores compensados não foram pagos indevidamente (as verbas mencionadas são remuneratórias e devem compor a base de cálculo das contribuições e a alíquota do RAT, neste caso, seria 2%), tampouco o contribuinte possuía decisão transitada em julgado que lhe autorize compensar tais valores.

Dessa forma, com base no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, a auditoria aplicou a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito indevidamente compensado, aplicada em dobro ao previsto no inciso I do caput do art.44 da Lei nº 9.430/1996.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 92), alegando que tais compensações são devidas, pois não haveria incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas supracitadas, por, supostamente, possuírem natureza indenizatória e que sua alíquota do RAT

seria 1%; e defendendo a impossibilidade de aplicação da multa de ofício, sob os seguintes argumentos:

- I) Inexistência de constituição do crédito correspondente às compensações não homologadas;
- II) Ausência de falsidade nas declarações;
- III) Caráter confiscatório da multa isolada de 150%;

Em sua decisão, a DRJ (fl. 121) **julgou procedente, em parte**, a referida impugnação, determinando a exoneração da multa somente em relação ao levantamento “G1 – Glosa de compensação de RAT, constante do AIOP DEBCAD nº 51.05.477-7”, visto que, ao julgar este auto, no acórdão de nº 08-1.151, esta turma entendeu por afastar glosa em relação à alíquota do RAT, mantendo somente a glosa em relação às compensações de contribuições previdenciárias sobre as verbas ditas como indenizatórias pelo contribuinte.

Os julgadores entenderam que houve, de fato, falsidade na declaração, visto que, em relação às compensações de INSS - parte patronal - incidente sobre **1/3 de férias - G2, férias indenizadas - G3 e horas extras – G4**, o contribuinte não tinha amparo legal. Por isso, manteve-se a multa isolada sobre essas glosas, no valor de R\$51.05.477-7.

Segundo os julgadores, cabe ao contribuinte a responsabilidade de enquadramento no respectivo grau de risco, o que fez em 2013, quando retificou todas as GFIPs para o CNAE preponderante nº 8513-9/00 – Ensino Fundamental e alíquota SAT/RAT de 1%. Logo, considerando não há nos autos elementos probatórios que possam desconstituir tal declaração, entendeu-se pela procedência da impugnação sobre esse ponto.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls. 144, reforçando que suas compensações “G2”, “G3” E “G4”, sob os seguintes argumentos:

- i) Que a não incidência de contribuição previdenciária sobre os primeiros 15 dias do afastamento por motivo de doença e terço constitucional de férias estaria amparada em entendimento vinculante do STJ (REsp nº 1230957/RS, 26/02/2024);
- ii) Que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre férias indenizadas estaria resguardada por lei, vide art. 28, §9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91.
- iii) Que o STF teria entendimento no sentido de que as horas extras possuem caráter indenizatório, não podendo compor a base de cálculo de tais contribuições (AI nº 727958, AgR. Rel. Min. Eros Gray, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008).
- iv) Que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 exclui, expressamente, da incidência da contribuição previdenciária as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais;

- v) Que toda lei que mande tributar pagamentos decorrentes de indenizações será inconstitucional;

Em seguida, defendeu a impossibilidade de aplicação da multa de ofício, reiterando os mesmos argumentos da impugnação:

- i) Que o débito correspondente ao indeferimento das compensações implica aplica **apenas na mora do contribuinte**, de modo que deveria ser aplicada multa de 20%, nos termos do art. 89, §9º c/c art. 5 da Lei nº 8.212;
- ii) Que o Auto de Infração deveria ser cancelado, em virtude de equívoco no procedimento fiscal. Isso porque, no seu entender, deveria ter sido proferido despacho decisório com o fim de não homologar as compensações realizadas e não lavrado Auto de Infração para a constituição dos débitos deixados em aberto;
- iii) Que essa multa só seria cabível em casos de compensação indevida ou intuito de fraude, que, no seu entender, não houve, pois agiu de boa fé;
- iv) Que o mero entendimento de que a compensação foi indevida não implica a falsidade das declarações, tampouco a aplicação de multa majorada;
- v) Que os valores compensados correspondem ao fato que foi realizado pelo município, não havendo fraude, neste caso;
- vi) Caráter confiscatório da multa isolada de 150%;

Ao apreciar o referido recurso, este Conselho esclareceu que **o presente trata da multa isolada referente às compensações que são objeto do processo nº 10935.72474/2013-13**. Diante da causalidade dos dois processos, **entendeu por converter o julgamento em diligência**, determinando a devolução dos autos à unidade de origem da Receita Federal para que permanecesse **sobrestado até o retorno da diligência** solicitada para o processo nº 10935.72474/2013-13.

A diligência solicitada no processo nº 10935.72474/2013-13 determinou que fosse esclarecido pela autoridade lançadora se o levantamento G3-Glosa de compensação de férias indenizadas refere-se a glosa de compensação efetuada indevidamente relativa ao valor do INSS (PARTE PATRONAL) incidente sobre **férias indenizadas ou ao 1/3 constitucional sobre férias indenizadas**. E que, caso fosse sobre férias indenizadas, explicar porque foi realizada a glosa da compensação tendo em vista o art. 28, §9º, “d”, Lei nº 8.212/91.

Nessa ocasião, a fiscalização esclareceu, em cumprimento à referida solicitação de diligência (fls. 207 do processo nº 10935.72474/2013-13.), que:

1. **O levantamento G3–Glosa de compensação de férias indenizadas refere-se a glosa de compensação efetuada indevidamente relativa ao**

valor do INSS (Parte Patronal) incidente sobre férias indenizadas ou ao 1/3 constitucional sobre férias indenizadas?

Resposta: O levantamento G3 – Glosa de compensação refere-se ao INSS Patronal sobre as férias indenizadas (rubrica 519); o 1/3 constitucional sobre férias indenizadas (rubrica 517) e também sobre as férias vendidas (rubrica 520).

2. **Caso se refira a férias indenizadas explicar por que foi realizada a glosa da compensação tendo em vista o disposto no art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91.**

Resposta: a glosa foi realizada em razão de as férias indenizadas (rubricas 517, 519 e 520) não terem sido incluídas na base de cálculo do INSS à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, não houve o pagamento indevido de contribuição previdenciária.

3. **Acerca da existência do crédito que se deseja compensar.**

Resposta: A compensação realizada é indevida uma vez que o crédito tributário é inexistente.

Após o cumprimento da diligência, foi aberto prazo para manifestação do contribuinte no processo nº 10935.72474/2013-13 e no processo em apreço, mas não foi apresentada nenhuma petição pelo contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

II. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO RECURSO – REDUÇÃO DA MULTA

Antes de adentrar nas razões acerca da procedência ou não da multa aplicada, importa destacar que este Conselho decidiu, nos autos do processo nº 10935.72474/2013-13, por dar **parcial provimento ao recurso do contribuinte**, reconhecendo a:

- i) Não incidência de contribuições previdenciárias sobre o **1/3 de férias** (GLOSA G2), por aplicação da modulação dos efeitos do Tema nº 985 do STF;

- ii) Não incidência de contribuições previdenciárias sobre as **férias indenizadas, 1/3 de férias das férias indenizadas e férias vendidas** (GLOSA – G3), por determinação do art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91;

Manteve-se, assim, o lançamento somente em relação às horas extras, que, segundo julgamento vinculante do STJ (Tema nº 687), possui **caráter remuneratório** e, por isso, deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Diante disso, discussão dos autos deve girar em torno tão somente da infração relativa á glosa “G4”, que se refere à incidência de contribuições previdenciárias sobre horas extras.

III – DO MÉRITO:

III.1 – DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%) EM RAZÃO DA TENTATIVA DE FRAUDE PELO CONTRIBUINTE.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada, afirmando que não houve falsidade de declaração e que a compensação realizada estaria amparada por precedentes judiciais e pela boa-fé do contribuinte. Veja-se:

[...] Em resumo, defende a Autoridade Fiscal que nas compensações realizadas pelo Recorrente constatou-se a “falsidade da declaração” apresentada, sendo cabível a multa isolada de 150%, prevista no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91.

A multa aplicada teve por fundamento legal o disposto no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, o qual faz menção ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata do lançamento de ofício. **Ocorre, contudo, que a hipótese em comento, de maneira alguma, se subsume ao regramento dos lançamentos de ofício**, tendo em vista que este é cabível nos casos em que haja a imposição de multa isolada sobre os valores devidos em situações em que **o crédito não era passível de compensação tributária** ou em que **houve evidente intuito de fraudar o Fisco**.

Ora, no caso em tela não se vislumbra nenhuma das hipóteses passíveis de lançamento de ofício, sendo totalmente desarrazoada, ademais, a imposição da multa isolada.

Afinal, a compensação realizada foi devida e **deu-se com base em precedentes judiciais emitidos por Tribunais Superiores (STF, STJ e Tribunais Regionais Federais). Ainda, NÃO HOUVE QUALQUER INTENÇÃO DO RECORRENTE EM FRAUDAR O FISCO**.

O direito à compensação, como já destacado na Impugnação ao auto de infração nº 51.035.477-7, decorre do recolhimento indevido das contribuições previdenciárias incidente sobre verbas de natureza indenizatórias, conforme melhor interpretação do disposto nos arts. 201, §11, CRFB/88 e 28, I, §9º da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, se a Autoridade Fiscal entende que a compensação foi feita de maneira indevida, cabe, **tão somente**, a aplicação da multa moratória específica ao citado descumprimento.

A multa de 150% não deve incidir sobre o contribuinte que, **DE BOA-FÉ**, declarou nas GFIP's referentes às competências de 07/2012 a 11/2012, 13/2012 e 05/2013 a 07/2013 o valor que, de fato, estava recolhendo, informando, ademais, a compensação realizada, em decorrência de recolhimentos indevidos, com base em inúmeros precedentes do Poder Judiciário. [...]

Não merece razão o contribuinte, no entanto.

Nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício será majorada quando verificada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *ipsis litteris*:

Lei nº 4.502/1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No presente caso, o Relatório Fiscal evidencia que o contribuinte **compensou créditos sem qualquer amparo legal**, declarando como indenizatórias verbas que não se enquadram nessa natureza jurídica.

Como registrado pela fiscalização (fl. 17), só poderão ser compensadas as contribuições previdenciárias na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido (art. 89, Lei nº 8.212/91). Entretanto, **os valores compensados não decorriam de recolhimento indevido, mas de opção unilateral do contribuinte, que classificou verbas remuneratórias como indenizatórias sem respaldo legal.**

Ademais, não há nos autos decisão transitada em julgado (art. 170-A, CTN) que autorizasse a compensação. Pelo contrário, o recorrente traz, como fundamentação de tal

compensação em seu recurso (*sobre horas extras, que é o que importa para esta decisão*) uma decisão isolada e sem efeito vinculante do STF:

[...] “quanto às horas extras, o Supremo Tribunal Federal já firmou seu entendimento no sentido de seu caráter indenizatório e, assim, a impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre estes valores (AI 727958 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008).”

Não há o que se falar em mero equívoco ou inadimplemento de boa-fé, visto que, por todo o exposto, está evidente que o contribuinte tinha ciência de que se tratava de crédito ilegítimo. E, ainda que não tivesse ciência, incumbe a ele se certificar a validade/liquidez do crédito utilizado.

A inserção em GFIP de valores compensados que não correspondem créditos líquidos e certos, sem qualquer justificativa plausível, configura, como bem ressaltou a DRJ (fls. 121), **falsidade na declaração**, e, conseqüentemente, implica na multa qualificada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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, aplicada em dobro**, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (*Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009*).

A referida norma tem como objetivo exatamente que o contribuinte não realize compensações se não tiver certeza e controle da liquidez quanto ao direito creditório que declara para utilizar em face de seus débitos.

Configura-se, assim, dolo específico, apto a justificar a qualificação da penalidade. A jurisprudência administrativa do CARF, inclusive, é pacífica no sentido de que a utilização de formas artificiais para afastar a incidência de contribuições previdenciárias caracteriza fraude tributária, legitimando a aplicação da multa majorada. Veja-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2008.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP SEM A INFORMAÇÃO DE FATOS GERADORES. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRENCIA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DECLARAÇÃO FALSA. MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa isolada qualificada na compensação indevida em que ficar caracterizada a falsidade na declaração

CUMULAÇÃO DE MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Tratam-se de multas impostas por infrações diferentes, e com penalidades distintas, razão pela qual correta a aplicação.

REPRESENTAÇÃO PENAL.

Recurso Voluntário Negado¹

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 2 É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. **MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO.** Aplica-se multa isolada correspondente a 150% do valor das contribuições previdenciárias compensadas indevidamente, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Para esse fim, a inserção em GFIP de valores compensados que não correspondem a créditos líquidos e certos, sem quaisquer justificativas plausíveis, particularmente se os alegados créditos, pelo contexto fático, são falseados, caracteriza o elemento específico do falsear a declaração e, conseqüentemente, impõe a multa isolada do §10 do art. 89 da Lei 8.212. MULTA ISOLADA DE 150% DO ARTIGO 89, §10, DA LEI Nº 8.212. PEDIDO DE REDUÇÃO PARA 100% POR RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE POR DISTINÇÃO. A Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, não alterou a aplicação da multa em dobro prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, que se relaciona com a duplicação do percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 8.212. O §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 tem por fundamento elemento específico de falsear declaração GFIP procedendo com compensação de forma inadvertida, sendo da espécie “multa isolada”, enquanto, de modo diverso e distinto, a multa do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, alterado pela Lei nº 14.689, é da espécie “multa de ofício qualificada” relacionada com a proibição de condutas de sonegação, fraude ou conluio. Por tais razões, não se aplica a redução da multa do §10 do

¹ Processo nº 10166.722651/2012-67. Acórdão 2402-004.817 – 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. 25 de janeiro de 2016.

artigo 89 da Lei nº 8.212 fundamentado na Lei nº 14.689, de 2023, tampouco no Tema 863 da Repercussão Geral do STF (RE 736.090), relacionados com multa de ofício qualificada por sonegação, fraude ou conluio. A previsão do artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023, refere-se a crédito tributário apurado e não ao débito indevidamente compensado que impõe multa isolada por elemento específico de falsidade em GFIP em relação ao direito creditório declarado para compensar falseado, conforme disciplina do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212. No Tema 736 da Repercussão Geral do STF, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 796.939, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, com a ADI nº 4.905, ainda que em obiter dictum, foi expressamente reputado como constitucional a multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, fundada em elemento específico do falsear declaração em ocasião de compensação autodeclarada.²

Ademais, a multa aplicada observou o parâmetro e regra legal, **de modo que não este contencioso administrativo fiscal não pode afastá-la com base no argumento de ser excessiva ou confiscatória**. É aplicada por força normativa vigente (§10º, art. 89 da Lei nº 8.212) com presunção de constitucionalidade das leis.

A aplicação da multa isolada foi acertada, portanto.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso, e no mérito, voto por dar **PARCIAL PROVIMENTO**, para:

- i) Exonerar o valor correspondente à parte da multa isolada relativa aos levantamentos G2 e G3, constante no AROP Debcad nº 51.035.477-7, exonerado no processo nº 10935.724735/2013-68, desta turma de julgamento e proferido nesta sessão;
É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca

² Processo nº 10283.721614/2014-67. Acórdão 2004-000.271. 4ª Turma/2ª Seção. 22 de agosto de 2025.