



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720305/2016-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.809 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de abril de 2023  
**Recorrente** ESTRUTURAL CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

MULTA ISOLADA, ART. 89, § 10, LEI n.º 8.212. COMPENSAÇÃO INDEVIDA COM FALSIDADE REALIZADA EM GFIP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. DOLO ESPECÍFICO COMPROVADO COM SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA EM CASO DE DOLO ESPECÍFICO. *DISTINGUISH* DO TEMA 736 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF E DA ADI 4905.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, demonstrado o dolo específico pela fiscalização, especialmente quando declarado créditos mediante fraude inexistindo o direito creditório.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade da declaração, com *animus* doloso para pretender direito creditório "*líquido e certo*" sabedor de sua inconsistência. Comprovada a falsidade da declaração, com dolo específico demonstrado pela autoridade lançadora, cabível a aplicação da multa isolada.

A multa isolada que encontra embasamento legal em dolo específico, a teor do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada (falsidade comprovada pela fiscalização) enquadra-se perfeitamente na hipótese prevista, conforme plenamente demonstrado pela Administração Tributária, tampouco pode ser afastada considerando o *distinguish* em relação ao Recurso Extraordinário (RE) 796.939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905.

O tema 736 da repercussão geral do STF reconheceu inconstitucional tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, fixando a tese: "*É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária*". Havendo a previsão de dolo específico na norma do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, bem como demonstrando a Administração Tributária, em caso concreto

de não homologação de compensação em GFIP, falsidade em compensação, tendo o contribuinte tentado se utilizar duplamente do indébito, ora apresentando compensação, ora apresentando pedido próprio de exclusiva restituição em momento antecedente e já aproveitado o crédito, tem-se *distinguish* sendo mantida a multa isolada.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 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 no que tangencia a pretensão de inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de caráter confiscatório da multa; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

## **Relatório**

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 304/311), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 291/297), proferida em sessão de 18/12/2017, consubstanciada no Acórdão n.º 12-94.528, da 10.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (DRJ/RJO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido

deduzido na impugnação relacionado ao lançamento da multa isolada por alegada compensação indevida na forma apontada pela autoridade lançadora e conforme o Processo Principal n.º 15586.720206/2016-69 (julgado nesta mesma sessão de julgamento), cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. PROCEDÊNCIA.**

Comprovada a falsidade da declaração e o dolo específico, cabível a aplicação da multa isolada.

**MULTA ISOLADA. PREVISÃO LEGAL.**

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

**RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. MEDIDAS NÃO CUMULATIVAS.**

As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, 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.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.**

Alegação de violação a princípios, quando os atos praticados têm respaldo em lei, equivale a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos, cuja prerrogativa de análise é do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a sociedade empresária identificada, lavrado em 16/06/2016, período de apuração de 01/2012 a 12/2012, contemplando o Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 51.053.837-1, relativo à MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA, no valor de R\$ 246.114,36, com base na GLOSA DA COMPENSAÇÃO efetivada nos autos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 15586.720206/2016-69, através do Parecer SEFIS nº 83/2016 (fls. 22/37), aprovado pelo Despacho Decisório do Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES (fls. 39/40).

Informa o Auditor-Fiscal (fls. 12/19), para as matérias objeto do presente processo, que:

- está evidenciado no Parecer SEFIS nº 83/2016, que o contribuinte realizou compensações indevidas e, desta forma, esta fiscalização não homologou os valores indevidamente compensados nas competências 02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012, o que foi corroborado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória – ES através de Despacho Decisório, assinado em 16/05/2016, determinando que os créditos tributários decorrentes da compensação não homologada, retornassem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente, desde os respectivos vencimentos, tendo o sujeito passivo tomado ciência do inteiro teor da decisão em 31/05/2016, através da

Ciência e Intimação n.º 104/2016, de lavra do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário – SECAT;

- o sujeito passivo pretendeu diferir ou evitar o pagamento das devidas contribuições incidentes sobre as remunerações dos empregados constantes nas folhas de pagamentos e, para tanto, utilizou-se irregularmente do instituto da compensação disponibilizado na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);

- com o propósito de evitar contribuições previdenciárias, utilizou-se de falsidade nas informações de compensações e, aliada a prática consciente de tal ato, percebe-se perfeitamente na conduta do autuado a situação prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964 (Fraude);

- a Lei n.º 8.212/1991, com a nova redação dada pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, comina pena de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor das contribuições que se informou ter compensado, independentemente da exigência da própria contribuição com os acréscimos moratório;

- a base de cálculo é o montante indevidamente compensado, que não foram homologados.

#### DA PREMATURA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO (DAU)

Conforme despacho do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário (fl. 254), *“foi emitido o termo de revelia e o processo foi encaminhado à PFN-ES para Inscrição em DAU indevidamente, uma vez que em 19/07/2016 o contribuinte apresentou impugnação ao auto de Infração em questão”, que “foi juntada indevidamente ao processo 15586.720206/2016-69 do mesmo interessado que trata da não homologação das compensações efetivadas em GFIP”.*

Neste sentido, foi efetuada a baixa na inscrição em DAU desse processo, e a sua devolução à DRF/VIT/ES para prosseguimento.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

O contribuinte interpôs impugnação contra o Auto de Infração (fls. 255/261; 278/284), alegando, em síntese, que:

- não há que se falar em falsa ou indevida compensação se ainda não houve julgamento nem quanto a origem, nem quanto a utilização dos créditos, devendo o presente processo ser suspenso, com fulcro no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, com relação ao recurso anterior sobre as compensações efetuadas;

- a multa punitiva de mais de 100% tem caráter confiscatório, sofrendo vedação do artigo 150, IV, da Constituição Federal.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo Principal n.º 15586.720206/2016-69 (e-fl. 290) e os autos são julgados nesta mesma sessão de julgamento no Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Os presentes autos tratam da multa isolada e aqueloutro cuida da não homologação das compensações efetivadas em GFIP por glosa do direito creditório. Qualquer alteração nos valores apurados nos autos do Processo n.º 15586.720206/2016-69 reflete sobre a multa isolada, que corresponde à incidência do percentual de 150% sobre os valores considerados indevidamente declarados como compensados (base de cálculo).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para o CARF, sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público eletrônico para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 18/01/2018, e-fl. 301, protocolo recursal em 19/02/2018, segunda-feira, e-fl. 303), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

- Inconstitucionalidade

Alega o recorrente o caráter confiscatório da multa.

Ocorre que, a discussão sobre inconstitucionalidade de norma legal relacionada com a multa isolada de 150% por compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada, na forma do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, utilizando-se como multa o dobro da multa do art. 44, I, da Lei n.º 9.430 (75% x 2), não cabe ser apreciada nestes autos, considerando o impedimento dado pela **Súmula CARF n.º 2**, segundo a qual "[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver

pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou na forma da nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, se houvesse, ao menos, manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, independentemente de ato declaratório, o que não é o caso. Não há situação excepcional nestes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Logo, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto o caráter confiscatório da multa.

### **Mérito**

Não se conforma o recorrente com a multa isolada aplicada, com fulcro no art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, combinado com o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Sustenta o recorrente que possui o direito creditório vindicado, o qual é tema e objeto do Processo Principal n.º 15586.720206/2016-69, de modo que, havendo os créditos, que seriam lá demonstrados, não haveria que se falar em falsa declaração ou indevida compensação.

Muito bem. Estes autos tratam da multa isolada de 150% por compensação indevida em GFIP baseada no art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, tendo a fiscalização demonstrado dolo específico em relação ao elemento falsidade, indicando, inclusive, fraude praticada, na forma do art. 72 da Lei n.º 4.502. Enquanto isso, o Processo Principal n.º 15586.720206/2016-69 cuida da glosa do direito creditório (os alegados créditos foram utilizados nas compensações). Destarte, qualquer alteração nos valores apurados nos autos do Processo 15586.720206/2016-69 reflete sobre a multa isolada lançada neste caderno processual, considerando que a base de

cálculo da multa isolada corresponde à incidência do percentual de 150% sobre os valores que foram indevidamente declarados como compensados.

Neste horizonte, importa esclarecer que o resultado daquele Processo Principal n.º 15586.720206/2016-69 deve se aplicar a estes autos e naquele feito não restou demonstrado o direito creditório sustentado pelo recorrente. O julgamento do referido processo antecedeu ao presente e lá foi decidido por negar provimento ao recurso em relação ao mérito do suposto direito creditório. A ementa, no que importa para a presente lide, teve o seguinte enunciado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2012

DIREITO CREDITÓRIO UTILIZADO EM COMPENSAÇÃO EFETIVADA EM GFIP. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO.

A quem alega fato ou circunstância constitutiva de seu direito creditório incumbe a demonstração correspondente por meio de documentos, bem como correlacionar tais elementos de prova com a argumentação expendida.

Demais disto, a fundamentação daqueles autos assim justificou a negativa do vindicado direito creditório:

O processo administrativo fiscal em análise teve início com a instauração da lide por manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento integral de direito creditório vindicado como acumulado no período 01/2007 a 12/2012, considerando Despacho Decisório que não homologou totalmente as compensações efetivadas em GFIP's do período 01/2012 a 12/2012. No instrumento de obrigação acessória (GFIP), mediante preenchimento de campos próprios, o contribuinte pretendeu o reconhecimento de direito creditório alegado acumulado e procedeu com a compensação, de modo a reduzir o valor devido das contribuições destinadas à Seguridade Social.

O suposto direito creditório a restituir glosado se referia a retenções de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços no qual teria havido suposto indébito previdenciário, pois teriam ocorrido retenções a maior, por isso o sujeito passivo teria apurado os valores a partir de notas fiscais com retenção e constatado saldos acumulados dos valores retidos a maior; a apuração das retenções mensais estaria vinculada às notas fiscais respectivas de prestação de serviços, relativamente às competências compreendidas no período justificado pelo alegado indébito, teria sido descrito, mensalmente, os valores apurados de retenção e os saldos que entendia acumulados, considerando que a empresa tem como atividade econômica principal a construção civil e suportou retenções desde 2007, momento a partir do qual passou a acumular créditos, considerando retenções a maior.

Os valores indicados para liquidação por força de compensação com supostos créditos do sujeito passivo originados de aduzidos indébitos, mas não compensados, considerando a glosa dos créditos do sujeito passivo, não tendo sido reconhecido o direito creditório vindicado, estão sendo exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, isto é, com multa de mora e juros. Consta dos autos que cabe a Administração Tributária Federal confirmar e validar as compensações declaradas em GFIP. Para tanto, é dever da empresa prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme arts. 32, III, 33, §§ 1.º e 2.º, da Lei n.º 8.212, combinado com o art. 225, III, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048. Consta, outrossim, que a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida, conforme dispõe o art. 32 da Lei n.º 8.212, combinado com o art. 225 do RPS, e com os arts. 47, 456 e 460, da IN RFB n.º 971, de 2009, que estava à época vigente.

Apesar de ter ocorrido variações na redação do art. 31 da Lei n.º 8.212, basicamente sempre se dispôs que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a importância retida. Por sua vez, o § 4.º do art. 31 relaciona as atividades enquadradas como cessão de mão-de-obra, dentre elas a empreitada de mão-de-obra (inciso III), além disso defere ao Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.000, a possibilidade de arrolar, como tal, outras atividades, sendo que o art. 219, § 2.º, inciso III, do RPS, lista os serviços realizados mediante mão-de-obra de construção civil.

Muito bem. A controvérsia é o direito creditório não reconhecido (02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012), pois outra parte foi reconhecida (as demais competências de 01/2012 a 10/2012) e outras não foram objeto dos autos (as compensações ocorridas em 11/2012 e 12/2012 que deverão ser aproveitados em competências posteriores a 12/2012, as quais não foram objeto do procedimento fiscal que se contém nestes autos).

Consta dos autos que inexistente o direito creditório vindicado das competências 02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012 para o aproveitamento em compensação na GFIP objeto da análise. Isto porque, a prova dos autos, converge com o apontado no relatório fiscal (e-fls. 9/11):

Analisadas as planilhas apresentadas pelo contribuinte que relacionam as notas fiscais de prestação de serviço motivadoras das retenções de 11%, que foram objeto de compensação em GFIP, no período atribuído pelo contribuinte como causa das compensações, de 01/2007 a 12/2012, verificou-se que os valores finais pretendidos e efetivados de compensação não se fizeram comprovar. E, para tal análise e formação de convicção de improcedência, foram elaborados o Anexo 1, com as informações em GFIP das compensações efetivadas pelo contribuinte no período em exame, os Anexos 2 a 73, com as informações mensais das notas fiscais de prestação de serviço, e das retenções que abatidas da compensação em GFIP demonstram um valor recolhido a maior (crédito) ou uma compensação indevida (débito), e o Anexo 74, com o cálculo do acerto de contas entre créditos e débitos do contribuinte, aplicados aos valores recolhidos a maior (créditos) os juros de mora, conforme legislação vigente à época dos fatos.

De início apontamos a conduta do contribuinte na tentativa de apoderar-se em duplicidade de valores retidos em notas fiscais, utilizando-se, para tal, dos dois institutos disponibilizados para o caso de recolhimento indevido, compensação e restituição: valores constantes nas planilhas apresentadas, referentes as competências 01/2007, 02/2007, 03/2007, 07/2007 e 10/2007, foram objeto de restituição administrativa favorável ao contribuinte, cujos dados se vê nos Anexos 2, 3, 4, 8 e 11.

Assim, já desde o nascedouro, os saldos apurados das retenções motivadoras das compensações aqui arguidas, inversamente ao pretendido pelo contribuinte, demonstram-se devidos, devedores, ou seja, as compensações informadas e efetivadas através das GFIP foram maiores do que as retenções realizadas pelos tomadores de serviço no mês da emissão da nota fiscal, o que como consequência, diminuiu os valores devidos sobre as remunerações contidas nas folhas de pagamento dos segurados, o que ocorreu nas competências 01/2007 a 12/2007, 02/2008 a 06/2008, 11/2008, 09/2009, 08/2010, 02/2011, 04/2011, 06/2011 a 03/2012, 05/2012, 08/2012 e 10/2012, conforme demonstrado nos Anexos 2 a 13, 15 a 19, 24, 34, 45, 51, 53, 55 a 64, 66, 69 e 71.

Quando os valores apurados de retenções realizadas pelos tomadores de serviço, demonstram-se maiores do que os valores efetivamente compensados através das GFIP, nas competências da emissão das notas fiscais, fato que ocorreu em 01/2008, 07/2008, 02/2009, 04/2009, 05/2009, 07/2009, 08/2009, 10/2009, 11/2009, 01/2010 a 07/2010, 09/2010 a 12/2010, 01/2011, 03/2011, 05/2011, 04/2012, 06/2012, 07/2012, 09/2012, 11/2012 e 12/2012, os saldos, credores, são os demonstrados nos Anexos 14, 20, 27 a 33, 35 a 44, 46 a 50, 52, 54, 65, 67, 68, 70, 72 e 73.

Nas competências 08/2008, 09/2008, 10/2008, 12/2008, 01/2009, 03/2009, 06/2009 e 12/2009, os valores compensados em GFIP igualam-se aos valores retidos pelos tomadores de serviço, conforme demonstrado nos Anexos 21, 22, 23, 25, 26, 28, 31 e 37.

E, conforme demonstrado no Anexo 74, todos os créditos do contribuinte, ou seja, todos os valores recolhidos a maior até a competência 10/2012, foram aproveitados, abatidos dos valores indevidamente compensados, após serem corrigidos com o acréscimo de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, aplicada para tanto, a legislação em vigor à época dos fatos.

Os créditos do contribuinte em razão de valores recolhidos a maior nas competências 11/2012 e 12/2012, deverão ser aproveitados em competências posteriores a 12/2012, as quais não foram objeto desse procedimento fiscal.

As compensações indevidamente realizadas nas competências 01/2007 a 12/2008, 02/2008 a 06/2008 e 11/2008, encontram-se decadentes, portanto extinta definitivamente a possibilidade de constituir, através de lançamento, o crédito tributário.

Quanto as compensações indevidamente realizadas nas competências 02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012, os créditos previdenciários apurados encontram-se hígidos, não alcançados pelo instituto da decadência, e portanto, passíveis de glosa e constituição do crédito tributário.

Em seu recurso o sujeito passivo alega que juntou todos os documentos e que acumula os créditos desde 2007, o que contraditaria a fiscalização. Também, alega prescrição intercorrente, de modo que, se a decisão foi bem posterior (de 2017), e o próprio despacho decisório é de 2016, não poderia retroagir para averiguar eventuais inconsistências nos alegados créditos e aplicar glosa, de modo a não confirmar a compensação.

Ocorre que, primeiro, deveria o recorrente enfrentar os argumentos da decisão de piso e demonstrar os seus alegados créditos de modo correlacionado com as provas dos autos observando um dever de dialeticidade entre os documentos e a análise da DRJ, procedimento que não fez, carecendo de comprovação o seu direito creditório; segundo, não se aplica a prescrição intercorrente no procedimento administrativo fiscal, a teor da Súmula CARF n.º 11. De qualquer forma, o fato é que, no que foi mantida a glosa pela DRJ, os créditos não restam demonstrados e o recorrente não ataca especificamente a decisão de primeira instância, unicamente alegando que os documentos estão no caderno processual.

Para o direito creditório ser reconhecido, estando apto a operação de compensação, tem-se que observar o procedimento a seguir:

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher o valor retido em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal ou da fatura e destacada na nota fiscal ou na fatura de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

Restando saldo após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.

Fato é que a empresa não observou plenamente o disposto acima para as competências não homologadas (02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012), conforme já explanado neste julgamento. Não resta demonstrado o crédito. Logo, no caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de multa de mora e juros devidos.

Além de manter a discussão sobre as mesmas matérias indicadas na manifestação de inconformidade, inclusive por imposição do princípio da devolutividade e da preclusão, atentando-se ao contencioso administrativo instaurado, a recorrente desenvolve a mesmíssima linha argumentativa exposta na peça de inconformismo.

Neste prisma, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a manifestação de inconformidade, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

O Despacho Decisório do Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES (fls. 240/241), com base no Parecer SEFIS n.º 83/2016 (fls. 02/17), NÃO HOMOLOGOU as compensações previdenciárias informadas pelo sujeito passivo nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) das competências 02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012, créditos relativos ao período de 01/2007 a 12/2012.

Conforme o referido Parecer:

*“Tomando como base os esclarecimentos, planilhas e notas fiscais de prestação de serviço apresentados pelo sujeito passivo, foram elaborados os Anexos 1 a 74, que integram o presente Relatório, onde estão demonstrados os reais valores recolhidos a maior pelo contribuinte, bem como as compensações indevidas, efetivadas em GFIP” (fl. 7).*

Portanto, foram analisadas pela autoridade tributária todos os documentos apresentados pelo contribuinte, que elaborou extensa planilha, com 74 anexos, por competência, discriminando todos os documentos emitidos pelo contribuinte onde constam créditos relativos à retenção de contribuições previdenciárias.

Por outro lado, a Impugnante não indicou especificamente quais seriam suas eventuais divergências quanto aos valores lançados pela autoridade tributária, demonstrados nos Anexos 1 a 74 do referido parecer, se limitando a juntar “RELATÓRIO DE RETENÇÕES/COMPENSAÇÕES INSS” totalizado para o ano de 2009, e mensalmente para as competências de 01/2010 a 12/2012 (fl. 256), assim como relatórios de “RETENÇÕES INSS”, cópias de diversas GFIP e de diversas Notas Fiscais, no período de 01/2007 a 12/2012 (fls. 257/2044).

Ressalte-se que os relatórios de “RETENÇÕES INSS”, juntados pela empresa em sua manifestação de inconformidade, já constavam dos presentes autos (fl. 80/200), assim como as Notas Fiscais (arquivos não pagináveis) e as GFIP’s, estas presentes nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Assim, os documentos juntados pela empresa, em sua manifestação de conformidade, já haviam sido objeto de análise da autoridade tributária, antes da elaboração do Parecer SEFIS n.º 83/2016.

A simples juntada de documentos, sem a expressa impugnação dos fundamentos, de fato e de direito, do lançamento fiscal, são insuficientes para a reforma deste, uma vez que, indevidamente, obrigariam a nova apuração de documentos previamente analisados (refiscalização).

A quem alega fato ou circunstância constitutiva de seu direito creditório incumbe a demonstração correspondente por meio de documentos, bem como correlacionar tais elementos de prova com a argumentação expendida, consoante o disposto no artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

De fato, o contribuinte sequer impugnou o fundamento apontado no parecer da autoridade tributária, no sentido da tentativa da empresa “*de apoderar-se em duplicidade de valores retidos em notas fiscais, utilizando-se, para tal, dos dois institutos disponibilizados para o caso de recolhimento indevido, compensação e restituição*” (fl. 9), uma vez que parte dos créditos alegados pelo contribuinte em seus relatórios já havia sido objeto de diversos pedidos de restituição deferidos em favor da impugnante, conforme abaixo:

Processo	Comp.	NFs	Parecer	Data	Valor deferido	Fls.
36202.000303/2007-88	01/2007	2276 e 2277	1393	27/11/2007	3.903,79	201/203
36202.000305/2007-77	01/2007	2279	1439	03/12/2007	5.668,63	204/206
36202.000302/2007-33	01/2007	2283	1395	27/11/2007	7.636,75	207/209
36202.000403/2007-12	01/2007	2284	1394	27/11/2007	1.500,80	210/212
36202.000404/2007-59	01/2007	2287 e 2290	1371	27/11/2007	345,38	213/215
36202.000859/2007-74	02/2007	2299, 2303 a 2308	1370	27/11/2007	818,73	216/218
36202.000860/2007-07	02/2007	2297 a 2298	1441	30/11/2007	22.552,34	219/221

36202.002007/2007-11	03/2007	2313	1406	26/06/2008	5.279,10	222/225
36202.002006/2007-77	03/2007	2328	1405	26/06/2008	5.948,45	226/229
11543.003763/2007-76	07/2007	2402 e 2422	113	26/01/2009	33.858,51	230/232
11543.003764/2007-11	10/2007	2482	114	26/01/2009	26.797,35	233/235
Total					114.309,83	

Importante observar que a empresa protocolou 11 (onze) pedidos de restituição, durante o ano de 2007, relativos às Notas Fiscais nos 2276, 2277, 2279, 2283, 2284, 2287, 2290, 2299, 2303 a 2308, 2297, 2298, 2313, 2328, 2402, 2422, 2482, sendo restituída no montante de R\$ 114.309,83 e, no mesmo ano de 2007, efetuou compensações mensais dos mesmos créditos.

Verifica-se, portanto, que não só a empresa tentou se compensar, reiteradas vezes, de valores que já lhe haviam sido restituídos, como, mesmo cientificada disto, através do Parecer SEFIS n.º 83/2016, optou por permanecer pleiteando os valores através de manifestação de inconformidade desprovida de fundamentos.

Por fim, pode-se sintetizar afirmando que quem alega fato ou circunstância constitutiva de direito creditório incumbe a demonstração correspondente por meio de documentos que correlacionem elementos de prova com a argumentação expendida e, neste horizonte, restando não demonstrado o direito creditório, mantém-se a decisão de piso que não reformou o despacho decisório na origem.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

No contexto apresentado e em relação ao dolo específico deste processo, demonstrado pela fiscalização, restou acertado afirmar que:

*“o contribuinte realizou compensações indevidas, e, desta forma, esta fiscalização não homologou os valores indevidamente compensados nas competências 02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012”* (e-fl. 13);

*“[r]ealizando compensações de quantias as quais não comprovou ter direito, quantias essas que não foram motivo de destaque em notas fiscais de prestação de serviço ou recolhidas aos cofres públicos”* (e-fl. 13);

*“pretendeu o sujeito passivo diferir ou evitar o pagamento das devidas contribuições incidentes sobre as remunerações dos empregados constantes nas folhas de pagamentos, e para tanto, utilizou-se irregularmente do instituto da compensação”* (e-fl. 13);

*“compensou-se para além dos créditos a que tinha direito, utilizando-se, para atingir seu objetivo, da facilidade para realização de extinção de crédito, oferecida pela compensação através da GFIP”* (e-fl. 14);

*“[c]om o propósito de evitar contribuições previdenciárias, utilizou-se o autuado de falsidade nas informações de compensações, e, aliada a prática consciente de tal ato, percebe-se perfeitamente na conduta do autuado a situação prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502”* (e-fls. 14/15);

*“as informações de compensação contidas nas GFIP entregues pelo contribuinte, caracterizam-se como falsas e vetores de fraude”* (e-fl. 15).

Desta forma, incidiu o recorrente no art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, combinado com o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, tendo a fiscalização bem indicado e reportado a infração.

Considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a manifestação de inconformidade, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de

modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

#### DO FUNDAMENTO LEGAL

Conforme Anexo “FLD – FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO – Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais” (fl. 7), a Multa aplicada tem por fundamento o § 10, do artigo 89, da Lei n.º 8.212/1991:

“§ 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009)”.

Quanto à alegação do cunho confiscatório das multas, tem-se que, ao contrário do que entende a impugnante, no âmbito do procedimento administrativo tributário cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente do Fisco está, ou não, conforme a legislação, sem emitir juízo da legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (artigo 142, parágrafo único, do CTN), deve cumprir as determinações legais e normativas de forma vinculada.

#### DA BASE DE CÁLCULO

Nos termos do citado dispositivo legal, a base de cálculo é “o valor total do débito indevidamente compensado”, apurado nos autos do Processo no 15586.720206/2016-69.

#### DA ALÍQUOTA

O referido dispositivo legal também fixa a alíquota correspondente, como sendo a prevista “no inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro”.

Como o inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 estabelece a alíquota “de 75% (setenta e cinco por cento)”, o dobro desta alíquota corresponde ao percentual efetivamente aplicado, de 150% (cento e cinquenta por cento).

#### DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO

Por fim, cumpre ao sujeito passivo demonstrar a origem do crédito que alega possuir, bem como todos os critérios de atualização dos valores vertidos indevidamente, viabilizando a aferição da regularidade do procedimento pelo Fisco, conforme dispõe o § 11 do art. 32 da Lei no 8.212/1991:

“§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)”.

O Despacho Decisório do Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES (fls. 39/40), com base no Parecer SEFIS n.º 83/2016 (fls. 22/37), NÃO HOMOLOGOU as compensações previdenciárias informadas pelo sujeito passivo nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) das competências 02/2012, 03/2012, 05/2012 e 10/2012, créditos relativos ao período de 01/2007 a 12/2012.

Conforme o referido Parecer: “Tomando como base os esclarecimentos, planilhas e notas fiscais de prestação de serviço apresentados pelo sujeito passivo, foram elaborados os Anexos 1 a 74, que integram o presente Relatório, onde estão demonstrados os reais valores recolhidos a maior pelo contribuinte, bem como as compensações indevidas, efetivadas em GFIP” (fl. 7).

Portanto, foram analisadas pela autoridade tributária todos os documentos apresentados pelo contribuinte, que elaborou extensa planilha, com 74 anexos, por competência, discriminando todos os documentos emitidos pelo contribuinte onde constam créditos relativos à retenção de contribuições previdenciárias.

Ressalte-se que o contribuinte sequer impugnou o fundamento apontado no parecer da autoridade tributária, no sentido da tentativa da empresa “de apoderar-se

em duplicidade de valores retidos em notas fiscais, utilizando-se, para tal, dos dois institutos disponibilizados para o caso de recolhimento indevido, compensação e restituição” (fl. 29), uma vez que parte dos créditos alegados pelo contribuinte em seus relatórios já havia sido objeto de diversos pedidos de restituição deferidos em favor da impugnante, conforme abaixo:

Processo	Comp.	NFs	Parecer	Data	Valor deferido	Fls.
36202.000303/2007-88	01/2007	2276 e 2277	1393	27/11/2007	3.903,79	201/203
36202.000305/2007-77	01/2007	2279	1439	03/12/2007	5.668,63	204/206
36202.000302/2007-33	01/2007	2283	1395	27/11/2007	7.636,75	207/209
36202.000403/2007-12	01/2007	2284	1394	27/11/2007	1.500,80	210/212
36202.000404/2007-59	01/2007	2287 e 2290	1371	27/11/2007	345,38	213/215
36202.000859/2007-74	02/2007	2299, 2303 a 2308	1370	27/11/2007	818,73	216/218
36202.000860/2007-07	02/2007	2297 a 2298	1441	30/11/2007	22.552,34	219/221
36202.002007/2007-11	03/2007	2313	1406	26/06/2008	5.279,10	222/225
36202.002006/2007-77	03/2007	2328	1405	26/06/2008	5.948,45	226/229
11543.003763/2007-76	07/2007	2402 e 2422	113	26/01/2009	33.858,51	230/232
11543.003764/2007-11	10/2007	2482	114	26/01/2009	26.797,35	233/235
Total					114.309,83	

Importante observar que a empresa protocolou 11 (onze) pedidos de restituição, durante o ano de 2007, relativos às Notas Fiscais nos 2276, 2277, 2279, 2283, 2284, 2287, 2290, 2299, 2303 a 2308, 2297, 2298, 2313, 2328, 2402, 2422, 2482, sendo restituída no montante de R\$ 114.309,83 e, no mesmo ano de 2007, efetuou compensações mensais dos mesmos créditos.

Verifica-se, portanto, que não só a empresa tentou se compensar, reiteradas vezes, de valores que já lhe haviam sido restituídos, como, mesmo cientificada disto, através do Parecer SEFIS n.º 83/2016, optou por permanecer pleiteando os valores através de manifestação de inconformidade, impetrada nos autos do processo no 15586.720206/2016-69, desprovida de fundamentos.

Restou assim demonstrada a ocorrência da falsidade da declaração, pelo que devida a multa isolada prevista no § 10, do artigo 89, da Lei n.º 8.212/1991, que determina a aplicação do percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, aplicado em dobro. (grifei)

Importa, por último, anotar que recentemente (sessão virtual encerrada em 17/03/2023) o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade da “**multa isolada**” do revogado § 15, quanto do atual § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430 (cuja redação advém da Lei n.º 13.097), na forma do Recurso Extraordinário (RE) 796.939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905, no entanto o dispositivo declarado inconstitucional não se confunde com a norma do art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 11.941, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, que utiliza como base de valor o dobro da multa do art. 44, I, da Lei n.º 9.430 (75% x 2 = 150%) e exige a comprovação da “falsidade da declaração” (dolo específico), exigindo a demonstração de uma má-fé, de uma falsidade da declaração, de modo que **não** cabe a este Colegiado administrativo cogitar em ampliar e estender a declaração de inconstitucionalidade para estes autos.

Além disso, o precedente do STF caminhou pela inconstitucionalidade da multa isolada do revogado § 15, quanto do atual § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, pelo fato da norma incidir apenas com a mera recusa administrativa da homologação da compensação, não exigindo a comprovação da realização de declarações fraudulentas pelo contribuinte ou a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio, isto é, por não exigir um dolo específico, sendo suficiente o indeferimento da compensação para atuar a multa isolada. Tivesse a norma declarada inconstitucional exigido a demonstração de que a declaração é falsa, fraudulenta ou exigido a demonstração pela fiscalização da prática de atos de sonegação, fraude ou conluio (dolo

específico), então, pelo que se colhe dos votos de Suas Excelências os Ministros da Suprema Corte, não teria sido declarada inconstitucional.

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

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, em sede de mandado de segurança, afastou a aplicabilidade das multas previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010) nos casos onde não se caracteriza a má-fé do contribuinte, aplicando precedente de sua Corte Especial que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 5007416-62.2012.404.0000, declarou a inconstitucionalidade de referidos dispositivos.

(...)

(...)

Delineado esse contexto, observo que a legislação tributária federal contempla um **conjunto de medidas punitivas especificamente direcionadas a punir** os contribuintes que, **agindo com má-fé e abuso de direito**, pratiquem comportamentos ilícitos, com o propósito de obter restituição ou compensação de créditos inexistentes ou avaliados a maior, mediante o uso de **declarações falsas** ou **comportamentos fraudulentos**, valendo destacar, dentre outras sanções de natureza civil, tributária, administrativa ou penal, **as seguintes sanções pecuniárias:**

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

**Lei nº 9.430/1996:**

(...)

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

(...)

( b ) Multa de 150 (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, **por meio de declarações comprovadamente falsas**, em relação às **contribuições previdenciárias** de que trata a Lei 8.212/91:

**Lei 8.212/1991**

(...)

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

(...)

**§ 10. Na hipótese de compensação indevida , quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

(...)

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

**Lei nº 10.833/2003**

(...)

Art. 18. (...)

(...)

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

Lei nº 9.430/1996

(...)

Multas de Lançamento de Ofício

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

I - de 75% (...)

(...)

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

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a **mera recusa administrativa da homologação** do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (**itens a, b e c**), pressupõe, necessariamente, a **comprovação da realização de declarações fraudulentas** pelo contribuinte ou a **prática de atos de sonegação, fraude ou conluio** entre os interessados.

Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática **comprovada** de comportamentos **motivados pela má-fé e pelo abuso de direito** dos contribuintes.

Já as sanções pecuniárias previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de outro lado, resultam do simples exercício pelo contribuinte do direito de postular à Administração Pública a apreciação de sua pretensão de ressarcimento ou compensação de valores que, segundo seu entendimento, foram pagos indevidamente.

Entendo, por isso mesmo, assistir razão ao eminente Ministro Gilmar Mendes quando enfatiza, em seu voto, que as sanções pecuniárias em questão acham-se em desconformidade com os postulados que informam o **princípio da proporcionalidade**, especialmente sob a perspectiva da **adequação** que deve existir entre o **conteúdo** dos atos estatais e as **finalidades** por eles pretendidas.

É que, no caso, embora as penalidades administrativas tenham sido criadas com o propósito de coibir **comportamentos maliciosos e práticas fraudulentas**, como enfatizado pela própria AGU, em nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 existe previsão que qualquer conduta abusiva ou enganosa atribuível ao contribuinte.

Na verdade, referidas penalidades decorrem do mero indeferimento do pedido formulado em sede administrativa, ainda que o pleito tenha por fundamento pretensão **amparada pela boa-fé** do contribuinte.

Neste diapasão e em acréscimo, cabe destacar que, neste caderno processual, ficou comprovada a falsidade na declaração GFIP, havendo enquadramento em dolo específico com fundamento na Lei 8.212 (e não no art. 74 da Lei n.º 9.430), tendo sido demonstrada pela fiscalização a falsidade na declaração e não refutado pelo contribuinte. Expôs a autoridade administrativa a conduta de falsear a declaração, a qual se enquadra na situação de fraude definida no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, tornando-se exigível a aplicação da multa isolada, portanto. Em suma, o dolo específico foi demonstrado e o sujeito passivo não infirma, por exemplo, com quaisquer justificativas válidas o seu comportamento não razoável de utilizar por mais de uma vez dos mesmos créditos, ainda que já advertido.

Por último, *obiter dictum*, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (por exemplo, no Acórdão CARF n.º 9202-009.484)<sup>1</sup> e deste Conselheiro em julgamento anterior baseado no entendimento da CSRF (Acórdão CARF n.º 2202-005.097) de que, para a multa isolada do art. 89, § 10, da Lei 8.212, não é mister que se demonstre a intenção do agente – *se dolosa, de má-fé ou decorrente de logro, fraude ou simulação, por exemplo* –, bastando que se comprove a falsidade da declaração no sentido de já restar provada a falsidade quando não há o direito creditório líquido e certo, sendo não homologada a compensação, não mais deve prevalecer, face aos motivos determinantes que fundamentam a tese firmada do Tema 736<sup>2</sup> da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, exigindo-se, hodiernamente, a demonstração do dolo específico, isto é, a intenção proposital do sujeito passivo. De qualquer forma, o caso destes autos, aliás, é um precedente bem elucidativo de que pode e deve a fiscalização demonstrar o dolo específico para que possa incidir a multa isolada em espécie, tendo se atendado no caso concreto em descrever e minuciar a conduta fraudulenta que importou em falsear a declaração de compensação em GFIP, dando ensejo à aplicação do § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212, pois no caso em espécie o contribuinte não infirma, por exemplo, com quaisquer justificativas válidas o seu comportamento não razoável de utilizar por mais de uma vez dos mesmos créditos, ainda que já advertido.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, aferida toda a prova documental colacionada, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto o caráter confiscatório da multa, e, na parte conhecida, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

---

<sup>1</sup> Acórdão CARF n.º 9202-009.484:

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

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.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10 da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos não líquidos e certos.

<sup>2</sup> Tese Tema 736/STF: "É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária".

**Dispositivo**

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto o caráter confiscatório da multa, e, na parte conhecida, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros