



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

**Processo n°** 15586.720555/2012-57  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.931 – 2ª Turma  
**Sessão de** 12 de abril de 2016  
**Matéria** Multa isolada - Compensação indevida\_ Falsidade de declaração em GFIP  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE CASTELO

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2010

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - COMPENSAÇÃO - REQUISITOS. COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

Somente as compensações procedidas pela contribuinte com estrita observância da legislação previdenciária, especialmente o artigo 89 da Lei nº 8.212/91, bem como pagamentos e/ou recolhimentos de contribuições efetivamente comprovados, respaldam a declaração do direito a compensação no documento GFIP.

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

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

O presente processo envolve a lavratura de Auto de Infração de Obrigação Principal, (AI) DEBCAD nº 51.013.387-8, em desfavor do recorrente, que tem por objeto multa isolada de 150% devida em razão de falsidade na declaração em GFIP de compensação indevida. O lançamento compreende competências entre o período de 02/2009 a 12/2010.

Conforme consta no Relatório Fiscal (fls. 12/38) o contribuinte declarou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de janeiro de 2009 a abril de 2011, a compensação de uma parte dos valores devidos a título de contribuição previdenciária. Assim, descreveu o auditor:

*2.2. O contribuinte foi intimado através de TIPF a apresentar documentos e esclarecimentos acerca do procedimento de compensação que realizou em GFIP, com intuito verificar a regularidade da operação;*

*2.3. No prazo legal para resposta ao TIPF, o contribuinte enviou, através do Ofício GAB/PMC nº 141/2012, esclarecimentos e documentos incompletos e insuficientes para a verificação da regularidade da compensação, o que já seria suficiente para justificar a glosa dos valores compensados;*

*2.4. Ante a resposta insatisfatória, renovou a solicitação de esclarecimentos e documentos, mediante a lavratura do TIF nº 1, onde reiterou a apresentação das GPS/GRPS e memórias de cálculo, bem como solicitou informar se efetuou o procedimento autorizado por decisão judicial, e se compensou rubricas não relacionadas aos agentes políticos;*

*2.5. Mediante Ofício GAB/PMC nº 235/2012, o contribuinte informou somente que a compensação foi realizada por empresa contratada, mas aparentemente sem amparo de medida judicial. Não apresentou documentos ou esclarecimentos sobre a compensação realizada;*

*2.6. O contribuinte respondeu insatisfatoriamente à solicitação reiterada pelo TIF nº 1, de maneira que emitiu o TIF nº 2, solicitando novamente informação sobre a realização de compensação com valores oriundos de rubricas não relacionadas ao agentes políticos, tais como 1/3 de férias, horas extras, auxílio doença, gratificações, etc.;*

*2.7. O prazo para resposta ao TIF nº 2 expirou em 21/06/2012, sem que o contribuinte tenha respondido à solicitação veiculada pelo TIF nº 2. Somente em 25/06/2012 o contribuinte postou a resposta ao TIF nº 2, a qual chegou à fiscalização em 28/06/2012, após a lavratura do auto de infração, informando que a compensação foi realizada com base em rubricas de salários e vantagens, e não somente de agentes políticos, o que não alteraria o resultado do procedimento fiscal;*

2.8. Apesar da informação do contribuinte de que não havia autorização judicial para compensação, consultou o processo nº 000088082.2007.4.02.5002, em 19/06/2012, constatando que ainda não havia sentença prolatada pelo juízo;

2.9. A compensação foi realizada no período de 05/2007 a 09/2010, relativamente aos supostos indêbitos do período de 02/1998 a 09/2004. Porém, do cotejo entre as disposições legais e o procedimento efetuado pelo contribuinte, resulta como matéria compensável somente os recolhimentos espontâneos nos termos da Lei nº 9.506/97 (agentes políticos), realizados no período de 05/2002 a 09/2004.

2.10. Considerando a prescrição quinquenal, a teor do artigo 3º c/c 6º, V da IN MPS/SRP nº 15/2006, e que a compensação se iniciou em 05/2007, os recolhimentos indevidos efetuados no período de 02/1998 a 04/2002 foram alcançados pela prescrição;

2.11. Além da prescrição, o sujeito passivo não observou o disposto no artigo 6º, I, da IN MPS/SRP nº 15/2006, que condiciona o procedimento de compensação à prévia retificação das GFIP, a fim de excluir os agentes políticos;

**2.12. A compensação declarada em GFIP foi realizada com evidente falsidade. O contribuinte afirmou que os valores compensados diziam respeito às contribuições dos agentes políticos, mas, quando intimado a apresentar comprovação documental, não exibiu as guias de recolhimento e respectivas memórias de cálculo, que permitisse aferir a exatidão e procedência dos valores compensados;**

**2.13. Não apresentou qualquer recolhimento, relativo aos exercentes de mandato eletivo, da Câmara Municipal, o que resulta na ausência de comprovação de todos os valores planilhados no item 1.21 do relatório fiscal. Vários recolhimentos pelo sujeito passivo não se referem a contribuições dos agentes políticos**

2.14. A inexistência de fundamento de fato para compensação efetivada é comprovada pela patente contradição entre os valores planilhados levados à compensação e o incompleto material trazido como comprovantes;

**2.15. A partir das informações prestadas pelo contribuinte, mas não comprovadas, elaborou a planilha de fls. 32/35. Confrontou com os valores compensados pelo sujeito passivo em GFIP e colocou na planilha de fls. 36/37. Como resultado, obteve a planilha de fls. 35/36, onde demonstrou os valores a serem glosados, num montante de R\$ 1.350.482,10, por excesso na compensação. Esse fato demonstra que houve compensação de crédito inexistente, o que evidencia a falsidade.**

Em decorrência deste procedimento, o valor das contribuições previdenciárias que o contribuinte deveria pagar em cada um destes meses foi reduzido, uma vez que uma parte dos valores devidos teria sido quitada por meio da compensação realizada.

A DRJ - Rio de Janeiro em 30/01/2013 entendeu por DAR PROVIMENTO à impugnação, proferindo decisão, assim ementada:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/04/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2010*

*OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GFIP. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. DOLO.*

*AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.*

*Ainda que haja compensação indevida, é improcedente a aplicação de multa isolada, sem que a autoridade lançadora comprove, com provas robustas, a falsidade da declaração e o dolo específico.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

Em sessão plenária de 15/10/2013, foi NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, prolatando-se o Acórdão nº 2302-002.793 (fls. 333 a 335), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2010*

*MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO.*

*A falsidade da declaração, a conduta dolosa do sujeito passivo tem que estar demonstrada no auto de infração para se subsimir ao tipo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.*

*Recurso de Ofício Negado*

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/04/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 343) e, em 02/06/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 344 a 350 com fundamento no artigo 67, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho fls. 383 a 387.

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- A aplicação da penalidade em questão está prevista no art. 89, §10º da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I da Lei nº. 9.430/96.
- A análise desses dispositivos deixa claro que, na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatada a inidoneidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se à aplicação da multa isolada no percentual de 150%.
- No caso, o contribuinte compensou créditos que, dada a sua natureza controvertida, não cumprem os requisitos legais de liquidez e certeza. Nessa perspectiva, constata-se que a compensação se fundamenta em declaração falsa, ante a inexistência de seus pressupostos legais. Uma vez verificada a falsidade, tem-se configurada a hipótese de

incidência prevista no § 10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que, repita-se, não exige dolo do agente.

- Ressalte-se que o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, verbis:

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”. (Grifos nossos)*

- Assim, ao afastar a multa isolada diante da ausência de dolo do agente, o julgado recorrido terminou por criar hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o Princípio da Legalidade.
- Ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar o r. acórdão no ponto impugnado, restabelecendo-se a exigência da multa isolada.

O contribuinte foi cientificado em 30/09/2015, conforme AR, fls. 388, tendo apresentado em 20/10/2015, contrarrazões, intempestivamente, fls. 390 a 393, onde o contribuinte traz as mesmas alegações apresentadas em sua impugnação, pleiteado basicamente:

- A manutenção da decisão originária, posto que a compensação indevida das contribuições previdenciárias é considerada tão somente como inadimplemento de tributo, e não quer dizer que havendo compensação indevida, estará configurada a falsidade para, de maneira ardilosa, ludibriar o fisco. Para aplicação da multa isolada, é mister que reste demonstrada e comprovada a fraude praticada pelo sujeito passivo, não bastando apenas que se faça mera menção à existência de compensação indevida.
- Como consta dos autos houve, mas não está demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente, inserindo dados falsos na GFIP, dessa maneira, estando consciente de que não havia direito creditório.
- Não restou demonstrado nos autos que o município agiu dolosamente ao informar em GFIP valores que entendia compensáveis. Portanto, ainda que a compensação tenha sido considerada indevida pelo fisco não pode ser aplicada a multa de forma isolada sem a demonstração do dolo, da fraude cometida, para se subsumir ao disposto no art. 89, §10º.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

**DO MÉRITO****DAS COMPENSAÇÕES**

Antes de adentrarmos ao mérito da procedência da multa isolada, importante identificar o resultado do lançamento da glosa de compensações. Para isso, vale transcrever trecho da decisão da DRJ, que esclarece a questão:

*6. O presente processo abarca crédito decorrente da aplicação de multa isolada no percentual de 150%, sobre a glosa da compensação realizada pelo Impugnante, o qual asseverou, em sua peça de defesa, que se utilizou de valores oriundos de contribuições previdenciárias recolhidas sobre a remuneração de agentes políticos, bem como sobre as rubricas pagas aos seus segurados empregados, em folha de pagamentos, tais como 1/3 de férias, horas extras e gratificação de assiduidade.*

*7. As contribuições, que o Impugnante considerou indevidas, foram recolhidas entre 02/1998 e 09/2004, e a compensação realizada no período de 05/2007 a 09/2010. Neste auto de infração, consta apenas o crédito decorrente da multa isolada, pois os créditos oriundos da glosa da compensação constam do AI nº 51.013.3860 (período de 01/2009 a 09/2010) e AI nº 37.315.8084 (período de 05/2007 a 12/2008).*

*8. No mérito a compensação já foi analisada e considerada indevida, nos autos de infração supracitados, de maneira que é prescindível a reanálise dos mesmos argumentos já enfrentados anteriormente naqueles processos, passando-se à apreciação das questões suscitadas pelo Impugnante, relacionadas à aplicação da multa isolada.*

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

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

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

Conforme prevê o art. 89, § 2º da Lei n.º 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas pelo INSS os valores recolhidos de forma indevida. Dessa forma, só após a conclusão de serem devidos tais valores poderia o recorrente valer-se do instituto da compensação.

Conforme previsto no art. 170-A do CTN, corroborando o entendimento do STJ (Súmula 212), é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Assim sendo, ações judiciais pendentes (diga-se que apenas suscitou o recorrente, sem trazer qualquer decisão a respeito do tema, ou que amparasse sua compensação, não são meios hábeis para autorizarem o procedimento de compensação pelo contribuinte.

*Art.170-A - É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. \*(Acrescido pela Lei Complementar 104/01).*

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

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

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

**2.12. A compensação declarada em GFIP foi realizada com evidente falsidade. O contribuinte afirmou que os valores compensados diziam respeito às contribuições dos agentes políticos, mas, quando intimado a apresentar comprovação documental, não exibiu as guias de recolhimento e respectivas memórias de cálculo, que permitisse aferir a exatidão e procedência dos valores compensados;**

**2.13. Não apresentou qualquer recolhimento, relativo aos exercentes de mandato eletivo, da Câmara Municipal, o que resulta na ausência de comprovação de todos os valores planilhados no item 1.21 do relatório fiscal. Vários recolhimentos pelo sujeito passivo não se referem a contribuições dos agentes políticos**

**2.14. A inexistência de fundamento de fato para compensação efetivada é comprovada pela patente contradição entre os valores planilhados levados à compensação e o incompleto material trazido como comprovantes;**

**2.15. A partir das informações prestadas pelo contribuinte, mas não comprovadas, elaborou a planilha de fls. 32/35. Confrontou com os valores compensados pelo sujeito passivo em GFIP e colocou na planilha de fls. 36/37. Como resultado, obteve a planilha de fls. 35/36, onde demonstrou os valores a serem glosados, num montante de R\$ 1.350.482,10, por excesso na compensação. Esse fato demonstra que houve compensação de crédito inexistente, o que evidencia a falsidade.**

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

Nesse sentido, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, de maneira a homologar as compensações pleiteadas, tendo a autoridade recorrida agido da melhor forma, com estrita observância à legislação previdenciária.

Embora o alvo do Resp da Fazenda não seja esse, faz-se necessário a apreciação da questão para adentrarmos a questão da comprovação de falsidade.

### **DA MULTA ISOLADA**

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

A argumentação da autoridade fiscal para glosa e aplicação da multa isolada reflete-se em diversas frentes: prescrição, não retificação do documento GFIP e ausência de comprovação do recolhimento indevido. Aliás esse último ponto, é utilizado como base para a sua conclusão, qual seja: parte da inexistência de comprovação dos recolhimentos que gerariam o direito creditório e por conseguinte a falsidade de declaração em GFIP.

Senão vejamos alguns tópicos do relatório:

- Nada foi apresentado a título de fundamentos de fato da compensação, não tendo sido apresentado qualquer GPS seja no que toca a contribuições previdenciárias sobre exercentes de mandato eletivo, seja no que toca a contribuições previdenciárias sobre outras rubricas, eventualmente compensadas e regular de objeto de solicitação na forma mencionada no TIPF.
- Nada foi apresentado sobre as memórias de cálculo de todos os recolhimentos previdenciários eventualmente objeto de compensação, especificamente as bases de cálculo, contribuições de segurados, eventuais deduções que resultaram nos valores recolhidos. Como dito seuqer foi apresentada a prova de recolhimento e/ou lançamento de officio. Resumiu-se a apresentar planilhas desacompanhadas da fonte documental de onde foram supostamente extraídos os valores originários.
- Nada afirmou sobre eventual compensação sobre supostos recolhimentos previdenciários incidentes sobre outras rubricas.

Por outro lado, vejamos a base da argumentação da decisão que gerou a decisão que hoje busca-se rever:

*13. Analisando os elementos de convicção da autoridade fiscal, especialmente as citadas planilhas de fls. 32/37, que o fizeram*

*concluir pela compensação de crédito inexistente, nota-se que constam somente valores referentes aos recolhimentos dos agentes políticos da Prefeitura e da Câmara Municipal. Consta dos autos a informação de que o Impugnante também compensara recolhimentos relativos a rubricas da folha de pagamentos, Processo 15586.720555/201257 Acórdão n.º 1252.367 DRJ/RJ1 Fls. 8 8 que considerou serem indevidos. Ora, se, além da compensação dos recolhimentos sobre agentes políticos, houve compensação de recolhimentos sobre verbas indenizatórias, é razoável pensar que o excesso de compensação seja explicado por estes valores não constantes das planilhas supracitadas.*

*14. É verdade que o Impugnante deixou de apresentar diversos documentos e esclarecimentos sobre os valores compensados, que comprovariam o seu direito e a regularidade da compensação, mas isso não significa que o crédito é inexistente, menos ainda, que houve intenção de fraudar. Em razão da falta de comprovação pelo Impugnante, a compensação foi glosada e a contribuição que deixou de recolher está sendo exigida, com juros e multa, na forma do artigo 35A da Lei nº 8.212/91, em autos de infração próprios. Constatada a declaração em GFIP com informações incorretas, deve-se aplicar as multas do artigo 32A, da Lei de Custeio, mediante lavratura de auto de infração próprio, por descumprimento de obrigação acessória.*

*15. A Lei nº 8.212/91 não definiu o que seria falsidade de declaração, mas parece razoável admitir que seja aquela realizada sem lastro documental para as informações nela inseridas. Não seria configurada, nem presumível, pela mera falta de apresentação de documentos, mas pela efetiva comprovação, através dos meios disponíveis, de que o sujeito passivo inseriu informação diversa da real para reduzir, afastar, retardar o recolhimento do tributo.*

*16. Além disso, a constatação de que houve a inserção de informação diversa da realidade somente configurará a falsidade de declaração, quando restar comprovado o dolo específico, elemento subjetivo do tipo, o ânimo de reduzir, afastar, retardar o recolhimento do tributo.*

Nas várias reiteraões buscou a autoridade fiscal esclarecer: a existência de ação judicial que amparasse as compensações, informar se houve compensação previdenciária de qualquer rubrica que não se refira a supostos recolhimentos efetuados nos termos da lei 9.506/97. Diga-se, pela análise do relatório que o contribuinte não apresentou os esclarecimentos necessários a esclarecer referidos fatos, indicando apenas uma planilha sem a demonstração da origem dos valores.

Note-se que a aplicação da multa isolada não foi fundamentada apenas na prescrição das competências 02/1998 a 04/2002, mas especialmente na ausência de demonstração do recolhimento indevido.

Ao contrário de outros processos de compensação, onde a empresa promove as compensações, amparada em decisão judicial, no presente caso, mesmo que se argumente a existência de jurisprudência que poderia levar ao entendimento do recorrente, não há como afastar o fato que a empresa realizou as compensações ao seu “bel prazer”, sem qualquer amparo, ou seja, não buscou judicialmente o direito a compensação. Não falo com isso que a empresa deva sempre buscar seu direito perante o judiciário, pelo contrário a própria lei autoriza a compensação direta do tributo recolhido indevidamente, porém essa definição de

recolhimento indevido estará sujeita a posterior homologação, por parte da DRFB. Dessa forma, entendo que compete ao sujeito passivo, demonstrar de forma clara e objetiva o seu direito creditório, para que só então a autoridade fiscal rebata afastando o direito e efetivando não apenas o lançamento da glosa, como aplicando a multa isolada.

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

Convém apreciar, inicialmente o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para imposição da multa isolada, o § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991:

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1,

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

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

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

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no*

*ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

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

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

Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração. Até concordo que a indicação de prescrição em relação a declaração de inconstitucionalidade da contribuição dos agentes políticos e a necessidade de retificação em GFIP não seriam elementos suficientes a indicação da falsidade, posto existirem discussões no passado acerca de qual o termo inicial para contagem da prescrição e a possibilidade de atuar o sujeito passivo por informação inexata em GFIP.

Contudo, analisando detidamente o relatório fiscal e os termos de intimação, entendo não ter sido esse o elemento caracterizador da multa. Requereu a autoridade fiscal, por mais de uma vez, a intimação para apresentação clara dos valores pagos indevidamente, contudo, não apresentou o recorrente os documentos pertinentes a demonstrar o seu direito, fato esse destacado no relatório fiscal, senão vejamos:

*2.2. O contribuinte foi intimado através de TIF a apresentar documentos e esclarecimentos acerca do procedimento de compensação que realizou em GFIP, com intuito verificar a regularidade da operação;*

*2.3. No prazo legal para resposta ao TIF, o contribuinte enviou, através do Ofício GAB/PMC nº 141/2012, esclarecimentos e documentos incompletos e insuficientes para a verificação da regularidade da compensação, o que já seria suficiente para justificar a glosa dos valores compensados;*

*2.4. Ante a resposta insatisfatória, renovou a solicitação de esclarecimentos e documentos, mediante a lavratura do TIF nº 1, onde reiterou a apresentação das GPS/GRPS e memórias de cálculo, bem como solicitou informar se efetuou o procedimento autorizado por decisão judicial, e se compensou rubricas não relacionadas aos agentes políticos;*

*2.5. Mediante Ofício GAB/PMC nº 235/2012, o contribuinte informou somente que a compensação foi realizada por empresa contratada, mas aparentemente sem amparo de medida judicial.*

Não apresentou documentos ou esclarecimentos sobre a compensação realizada;

2.6. O contribuinte respondeu insatisfatoriamente à solicitação reiterada pelo TIF nº 1, de maneira que emitiu o TIF nº 2, solicitando novamente informação sobre a realização de compensação com valores oriundos de rubricas não relacionadas ao agentes políticos, tais como 1/3 de férias, horas extras, auxílio doença, gratificações, etc.;

2.7. O prazo para resposta ao TIF nº 2 expirou em 21/06/2012, sem que o contribuinte tenha respondido à solicitação veiculada pelo TIF nº 2. Somente em 25/06/2012 o contribuinte postou a resposta ao TIF nº 2, a qual chegou à fiscalização em 28/06/2012, após a lavratura do auto de infração, informando que a compensação foi realizada com base em rubricas de salários e vantagens, e não somente de agentes políticos, o que não alteraria o resultado do procedimento fiscal;

[...]

2.12. A compensação declarada em GFIP foi realizada com evidente falsidade. O contribuinte afirmou que os valores compensados diziam respeito às contribuições dos agentes políticos, mas, quando intimado a apresentar comprovação documental, não exibiu as guias de recolhimento e respectivas memórias de cálculo, que permitisse aferir a exatidão e procedência dos valores compensados;

2.13. Não apresentou qualquer recolhimento, relativo aos exercentes de mandato eletivo, da Câmara Municipal, o que resulta na ausência de comprovação de todos os valores planilhados no item 1.21 do relatório fiscal. Vários recolhimentos pelo sujeito passivo não se referem a contribuições dos agentes políticos

2.14. A inexistência de fundamento de fato para compensação efetivada é comprovada pela patente contradição entre os valores planilhados levados à compensação e o incompleto material trazido como comprovantes;

2.15. A partir das informações prestadas pelo contribuinte, mas não comprovadas, elaborou a planilha de fls. 32/35. Confrontou com os valores compensados pelo sujeito passivo em GFIP e colocou na planilha de fls. 36/37. Como resultado, obteve a planilha de fls. 35/36, onde demonstrou os valores a serem glosados, num montante de R\$ 1.350.482,10, por excesso na compensação. Esse fato demonstra que houve compensação de crédito inexistente, o que evidencia a falsidade.

Importante salientar que debruçando-me sobre a impugnação, não identifiquei a apresentação, mesmo que tardia, dos documentos e esclarecimentos capazes de comprovar o direito creditório e afastar a imputação de falsidade de declaração em GFIP que originou a aplicação da multa isolada aqui discutida.

A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a consequente diminuição da contribuição devida, todavia, está sujeita a posterior homologação. Nesse sentido, compete a autoridade fiscal intimar o contribuinte a esclarecer a base dos valores

declarados, informações essas que devem estar disponíveis à fiscalização, tão logo seja o contribuinte intimado para tanto. E não venha alegar que contratou terceira empresa para proceder ao cálculo das compensações. O mínimo a ser apresentado seria os documentos pertinentes a folha de pagamentos dos agentes políticos, valores que poderiam ser conferidos com as GPS.

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

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

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber, que tratou com muita propriedade a questão:

*Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.*

*Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionarioaurelio.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,

No meu entender a previsão de multa isolada pela falsidade de declaração, visa justamente coibir a prática de compensação de valores, sem que o contribuinte, ao ser inquirido para tanto, prove que os valores lançados em GFIP são seu direito. Se assim não o fosse, veríamos a criação de uma prática de que contribuinte se daria o direito de compensar tudo aquilo que até então recolhia de contribuição previdenciária sobre sua folha, por simplesmente entender que indevida a inclusão das verbas no conceito de remuneração.

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

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

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

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que se restabeleça a multa isolada.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira