



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19613.721766/2021-84</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-012.849 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 1 de outubro de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS S/A              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/07/2018

MULTA ISOLADA. CONSCIÊNCIA DA INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. FALSIDADE DA GFIP.

A informação em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos sabidamente inexistentes, que no caso em tela decorre da utilização de rubricas que não foram ofertadas à tributação pelo contribuinte, implica caracterização de falsidade de declaração, circunstância que enseja a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91

CUMULAÇÃO DA MULTA DE 20% COM A MULTA ISOLADA DE 150%. VALIDADE.

Inexistência de bis in idem, pois as sanções administrativas em questão, apesar da mesma base de cálculo, tratam de condutas distintas e que afetam bens jurídicos distintos. A multa isolada de 150% , prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, expressamente volta-se a punir e dissuadir o uso de informações falsas em declarações de compensação realizadas na GFIP. Já multa de mora é consequência da inadimplência do contribuinte.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto

Sala de Sessões, em 1 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Marcus Gaudenzi de Faria (relator), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 1656 a 1675) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/04 consubstanciada no Acórdão nº 104-014.483 (p. 1639 a 1643), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo em relação ao crédito tributário abaixo especificado

### Do auto de infração

Trata-se de Auto de Infração – AI, lavrado para aplicação de multa isolada, no valor de R\$23.425.607,11, por falsidade de declaração nas Guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP das competências 01/2018 a 07/2018, envolvendo filiais e matriz da empresa em epígrafe.

Consoante relatório fiscal (fls. 7/23), o autuado declarou, nas referidas guias, compensações de contribuições sociais previdenciárias, com base em créditos que deveria saber inexistentes.

### Da Impugnação

Cientificada da exação, em 28/04/2021 (fl. 1.575), a empresa manejou, em 28/05/2021, (fl. 1.577), impugnação (fls. 1.579/91), ocasião em que argumentara, em síntese:

- I – Reconhecimento da Tempestividade da impugnação;
- II – Alegou Lançamento prematuro da multa, já que seu fato gerador é a decisão definitiva no processo de compensação (19613.720807/2021-15), ocasião em que começa a contar o prazo decadencial para o fisco;

III – A multa somente poderia ser aplicada após julgamento da não homologação da compensação, ocasião em que requer seja reaberto prazo para pagamento com redução, nos termos do art. 6º, da Lei 8.218/91;

IV – bis in idem pela cumulação de multa de mora (20%) e multa isolada (150%), requerendo aplicação da menos gravosa ao impugnante, nos termos do art. 112, CTN ou, na rejeição do pedido, afastada a de 20%;

V – Ilegalidade da multa isolada por ausência de falsidade ou de dolo, mas mera divergência de interpretação de que recolhimentos de contribuições sociais sobre os descontos dos pagamentos dos empregados, a título de coparticipação, não são base de cálculo, gerando, em consequência, direito à compensação; –

VI- inaplicabilidade de juros sobre a multa isolada, por ausência de previsão legal.

Do julgamento de piso

No acórdão objeto do recurso voluntário, cuja ementa transcrevemos a seguir, o relator reconhece a tempestividade do recurso, afasta a necessária vinculação com a decisão acerca do processo de glosa das compensações para a lavratura do presente auto de infração para a aplicação de multa isolada, destacando que o fisco, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, tem o dever legal de lançar penalidade pecuniária tão logo tenha conhecimento da infração, relativa a contribuições sociais previdenciárias, sob pena de responsabilidade funcional, até mesmo para prevenir eventual decadência.

De notar-se que, ao contrário do alegado pela impugnante, a infração se cristalizou com o envio das GFIP em testilha, começando o prazo decadencial a contar a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao envio das referidas guias, nos termos do art. 173, I, do CTN. Logo, a constituição do presente AI independe de decisão definitiva no processo que trata da não homologação da compensação.

Deste modo, dada a independência no tocante aos ritos, não há empecilhos legais à discussão, na via administrativa, deste AI, nem interferência com os prazos para fazê-la, de sorte que também a benesse de redução para pagamento, nos termos do art. 6º, da Lei nº 8.218/91, que tem prazos próprios, que devem ser observados para a sua concessão e neles não está contemplada a ciência de decisão definitiva da fase de contencioso.

Afastada também a questão posta acerca do bis in idem por cumulação de multa de mora, no processo 19613.720807/2021-15, e a presente multa isolada, aponta o relator do acórdão tratar-se de fatos distintos, pois a presente multa decorre **infração** por falsidade de declaração em GFIP e tem por fundamento legal o § 10 do art. 89, da Lei nº 8.212/91, enquanto a multa de mora do processo supra tem por origem a **demora do contribuinte em recolher as**

**contribuições sociais** indevidamente compensadas, tendo por fundamento legal o § 9º do art. 89, da mesma Lei de Custeio supracitada.

Enfrentado também o questionamento acerca da cobrança de juros sobre a multa aplicada, restou, para fins do acórdão, a decisão acerca do cabimento da multa Isolada aplicada, cuja ementa está a seguir destacada:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias** Período de apuração: 01/01/2018 a 31/07/2018 GFIP. FALSIDADE. MULTA ISOLADA.

Inserir, de maneira reiterada, declarações em GFIP, relativas a compensações, com lastro em créditos, que deveria saber indevidos, cristaliza falsidade, a ser punida com aplicação de multa isolada.

### **Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido**

Inconformado com os termos da decisão recorrida, o recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário onde, em síntese, traz as seguintes considerações, pugnando pela reforma da Decisão Recorrida:

#### **Da ilegalidade da multa isolada aplicada.**

Em resumo, alega que o entendimento da DRJ deve necessariamente ser revisto.

O art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, prevê:

*Art. 89. [...]*

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

Analisando o tipo legal, verifica-se que há duas exigências materiais para aplicar a multa isolada no caso de compensação indevida: **(i)** a comprovação da falsidade e, por consequência, **(ii)** o dolo na conduta do contribuinte. Portanto, para a aplicação da multa isolada é necessário que o contribuinte, de forma proposital e devidamente comprovada, efetue a compensação de créditos que sabe inexistir, ou resultantes de informações adulteradas, ilicitamente modificadas.

Quanto ao ponto **(i)**, apesar de prever a conduta ilícita (falsidade na declaração) e a sanção correspondente (multa isolada de 150% sobre o valor do débito indevidamente

compensado), o referido dispositivo é uma norma em branco, pois não dispõe quais atos praticados pelo contribuinte são considerados como falsidade na declaração.

Aponta que a Auditoria Previdenciária, tal como consignado na decisão recorrida, considera “falsidade na declaração” todo aquele crédito utilizado pelo contribuinte que não decorra de previsão legal expressa e cristalina, sendo falsas as informações prestadas em razão de ter se valido de crédito inexistente.

Esse parâmetro, contudo, em nada colabora com a definição de falsidade, visto que é igualmente subjetivo.

Em verdade, o próprio art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91 traz alguns elementos que direcionam a sua interpretação para preenchimento da lacuna apontada.

Primeiro. Como qualquer conduta penal tipificada, a modalidade culposa deve ser expressamente prevista; no silêncio, somente a modalidade dolosa configura crime. No caso da Lei nº 8.212/91, não há qualquer previsão, resultando que a “falsidade da declaração” deve decorrer de ato intencional do contribuinte. O sujeito passivo deve, propositalmente, realizar a compensação mediante informação falsa.

Segundo. O dispositivo exige a comprovação da falsidade; logo, não pode ser presumida<sup>1</sup>. O dever da prova cabe ao Fisco.

Esses dois pressupostos acabam por excluir a falsidade de uma série de condutas possíveis do contribuinte. O erro não intencional, por exemplo, é livre de dolo, portanto não configura falsidade. À sua vez, divergência na interpretação da legislação também não configura fraude, pois aqui, igualmente, não se verifica o intuito de escamotear o adimplemento da obrigação tributária por meio de compensação indevida.

**Terceiro. Crédito falso não significa, necessariamente, crédito não previsto expressamente em lei (o que não se confunde com crédito literalmente vedado).**

Um exemplo é esclarecedor.

Há créditos que, embora não previstos expressamente na legislação, decorrem de interpretação das normas aplicáveis (as comumente denominadas teses tributárias), de forma que, se por um lado não são autorizados, de outro, também não são vedados. Nada obsta que o contribuinte opte por travar a discussão envolta à tese tributária perante a Administração Pública em detrimento do Poder Judiciário – desde que não se revista de caráter constitucional –, mormente porque o CARF é um órgão judicante com autonomia para decidir, podendo, consequentemente, acatá-la.

1 MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE. INAPLICABILIDADE. Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da compensação efetuada por meio da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). (Acórdão nº 2401-007.216, Rel. Rayd Santana Ferreira, 2ª Seção, 4ª Câmara, 1ª TO, CARF, p. 27.01.2020)

Assim, o simples fato de a legislação não prever determinado crédito de forma límpida não impede que o contribuinte, sob o seu entender e interpretação da legislação, o apure e compense, sem que essa conduta consubstancie qualquer falsidade.

Nesse contexto, é válido afirmar que crédito falso é aquele manifestamente inexistente, seja porque expressamente vedado em lei, seja porque não ocorreu o seu fato gerador correspondente, não se confundido com divergências na interpretação da lei, com simples erros ou com fatos impeditivos supervenientes ao seu fato gerador.

No caso, a acusação fiscal afirma que não há a previsão legal para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas apresentadas pelo contribuinte e que “divergências de interpretação da legislação não o socorre”, e que “dada a atitude do autuado em informar compensações com créditos que deveria saber inexistentes, porque desprovidos de amparo legal, cristalizou a falsidade das declarações”, concluindo que “escorreita a aplicação da multa isolada ao infrator”, fundamento este também trazido pela decisão recorrida.

Conforme consta do processo nº 19613.720807/2021-15, os créditos utilizados pela Recorrente nas compensações decorreram de recolhimentos a maior de contribuições previdenciárias, pois incidentes sobre as seguintes rubricas de natureza não remuneratória: Vale-alimentação/refeição, vale-transporte e despesas médicas e odontológicas, mais especificamente sobre a quota parte dos empregados, relativa à sua participação no custeio compartilhado desses benefícios.

Demonstrou-se na manifestação de inconformidade, quanto aos créditos apurados sobre o valor relativo à quota-parte do empregado no custeio compartilhado no custeio do vale-alimentação, vale-transporte e despesas médicas e odontológicas, que embora não previstos expressamente na legislação, decorrem de interpretação das normas aplicáveis (as comumente denominadas teses tributárias), de forma que, se por um lado não são autorizados, de outro, também não são vedados.

Nada obsta que o contribuinte opte por travar a discussão envolta à tese tributária perante a Administração Pública em detrimento do Poder Judiciário – desde que não se revista de caráter constitucional –, mormente porque o CARF é um órgão judicante com autonomia para decidir, podendo, consequentemente, acatá-la.

#### **Quanto ao momento da aplicação da multa isolada.**

Irresignada com as compensações não homologadas, a Recorrente apresentou

Manifestação de Inconformidade em face do Despacho Decisório proferido no processo nº 19613.720807/2021-15. A Manifestação de Inconformidade inaugurou a etapa contenciosa administrativa, a qual, até o momento, encontra-se em tramitação.

Diante disso, defendeu-se na impugnação que a lavratura do auto de infração foi extemporânea, precipitada, na medida que o ilícito imputado contra a Recorrente ainda não é definitivo, pois pendente de decisão administrativa final.

A DRJ, porém, alegou que o lançamento da multa independe de decisão definitiva do processo que trata das compensações:

*O autuado reclama ser prematuro o lançamento, por entender que o fato gerador da multa isolada é a decisão definitiva da não homologação de compensação, tratada no processo 19613.720807/2021-15.*

*No entanto, o fisco, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, tem o dever legal de lançar penalidade pecuniária tão logo tenha conhecimento da infração, relativa a contribuições sociais previdenciárias, sob pena de responsabilidade funcional, até mesmo para prevenir eventual decadência.*

*De notar-se que, ao contrário do alegado pela impugnante, a infração se cristalizou com o envio das GFIP em testilha, começando o prazo decadencial a contar a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao envio das referidas guias, nos termos do art. 173, I, do CTN.*

*Logo, a constituição do presente AI independe de decisão definitiva no processo que trata da não homologação da compensação.*

No entanto, entende a recorrente que tal alegação não prospera.

Uma análise acurada do CTN revela, inequivocamente, que, no que diz respeito a situações **jurídicas** (isto é, regulamentadas pelo direito positivo, tal como a discussão administrativa a respeito da homologação de uma declaração de compensação), **somente se pode considerar ocorrido o fato gerador da obrigação principal a partir do momento em que tais situações estejam definitivamente constituídas:**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*[...]*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

A partir da análise dos dispositivos supra referenciados, fica claro que somente se pode aceitar que o fato gerador da multa isolada seja **a não homologação em caráter definitivo** da declaração de compensação transmitida pelo contribuinte. Em casos em que há defesa

administrativa pendente de julgamento — **caso da Recorrente** —, a fiscalização deve aguardar o encerramento da fase contenciosa, de modo a lançar a multa isolada **apenas SE e QUANDO houver decisão definitiva** que mantenha a não homologação da compensação.

À luz do que dispõe o art. 116, II, do CTN, é evidente que, enquanto pender de julgamento a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, qualquer lançamento de ofício que tenha por objeto a multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91 é nitidamente **PREMATURO**, uma vez que não contempla adequadamente o fato gerador da multa isolada, e não pode, portanto, ser admitido, frente à clara violação ao art. 142 do CTN.

Nesse sentido, cumpre trazer precedente da 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, relatado pelo Desembargador Federal MARCUS ABRAHAM nos autos de recurso de apelação nº 50066744-82.2021.4.02.5101/RJ, proferido em caso idêntico ao presente, com sentença já transitada em julgado em favor do contribuinte:

*TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA ISOLADA DE 150% (§10 DO ARTIGO 89 DA LEI 8.212/91). PENDÊNCIA DE RECURSO VOLUNTÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO EM QUE SE DISCUTE A REGULARIDADE DAS COMPENSAÇÕES. RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE E CONEXIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.*

1. *Trata-se de Remessa necessária e de Recurso de Apelação interposto pela UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL (evento 29 da origem) em face de sentença (Evento 23 da origem) que julgou procedente o pedido deduzido nestes embargos à execução fiscal para declarar a inexigibilidade dos créditos veiculados na execução conexa (Processo nº 5026535-71.2021.4.02.5101 - Certidão de Dívida Ativa nº 70 4 21 028100-30, condenando a União ao pagamento de honorários sucumbenciais fixados em R\$ 579.081,77, em consonância com os patamares mínimos instituídos pelo art. 85, § 3º, incisos I, II e III combinado com o art. 85, § 5º, ambos do Código de Processo Civil.*

2. *A hipótese é de embargos à execução fiscal opostos por SENDAS DISTRIBUIDORA S/A visando desconstituir a certidão de dívida ativa que lastreia a execução fiscal n. 5026535.71-2021.4.02.5101, na qual é exigido o pagamento de créditos tributários relativos à multa prevista no art. 89, §10 da Lei 8.212/91, que impõe multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430/96 na hipótese de compensação indevida de contribuição*

*previdenciária, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

3. *Entre os requisitos extrínsecos de admissibilidade, relativos ao modo de exercício do direito de recorrer, encontra-se o da regularidade formal, que reclama o atendimento a determinados requisitos formais impostos pela lei processual. Dentre essas exigências formais, estabelece o artigo 1.010, III, do CPC/2015, que o recurso de apelação deve ser acompanhado das razões do pedido de reforma ou de decretação de nulidade da sentença recorrida, nas quais deve o recorrente impugnar especificamente os fundamentos da decisão atacada, atendendo, assim, à regra da dialeticidade recursal.*

4. *No caso, o juízo de origem julgou procedente o pedido e declarou a inexigibilidade do crédito tributário objeto da CDA n. 70 4 21 028100-30, em razão de ainda pender de julgamento o Recurso Voluntário interposto em face de acórdão que manteve a decisão de não homologação das compensações formuladas pela contribuinte, concluindo que “o recurso foi reconhecido como tempestivo, o que manteve em aberto a rejeição da compensação e o juízo de incerteza sobre a liquidez dos dados apresentados, fundamento da multa cobrada no processo conexo”. Nada obstante, da leitura atenta das razões do recurso de apelação, nota-se que o recorrente não impugnou objetiva e especificamente os fundamentos da sentença apelada, nem mesmo apresentou qualquer alegação capaz de infirmar os argumentos esposados pelo juízo recorrido, requisito necessário para o conhecimento da apelação, consoante o disposto no artigo 1.010, III, do CPC/2015. Assim, não há dúvida de que as razões apresentadas neste recurso estão dissociadas do que ficou decidido na sentença recorrida.*

5. *As reclamações e os recursos, interpostos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, figuram como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do disposto no art. 151, III, do CTN. Embora a existência de causa de suspensão da exigibilidade não impeça a Administração Tributária de proceder ao lançamento do crédito tributário, sobretudo com vistas a prevenir a ocorrência da decadência, é expressamente vedada a adoção de quaisquer medidas tendentes à cobrança do crédito, tais como a inscrição em dívida ativa, o protesto da CDA em cartório e o próprio ajuizamento da execução fiscal. Precedentes: AgInt no REsp n. 1.847.190/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma,*

*julgado em 25/8/2020, DJe de 9/9/2020; REsp n. 1.259.346/SE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6/12/2011, DJe de 13/12/2011.*

6. *Conforme se infere do auto de infração (Evento 6 - PROCADM14, processo administrativo n. 15555.720003/2018-00), a embargante apresentou em 2015, 129 GFIPs para as competências julho a dezembro de 2015, por meio das quais pretendeu extinguir, por compensação, Contribuições Previdenciárias por ele apuradas e lá confessadas, para os CNPJ da Matriz e todas as filiais no montante de R\$ 4.407.136,02, em valores originais. Consta do auto de infração que as compensações não foram homologadas pelo Fisco, conforme despachos decisórios proferidos nos autos do processo administrativo 15555.720124/2017-6. Diante disso, a autoridade administrativa concluiu pelo lançamento da multa prevista no §10 do artigo 89 da Lei 8.212/91.*

7. ***A contribuinte interpôs Recurso Voluntário em face do acórdão da DRJ08 que manteve o despacho decisório de não homologação das compensações declaradas nas GFIPs transmitidas ao Fisco. Tal recurso encontra-se pendente de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se infere de despacho que reconheceu a tempestividade do recurso e encaminhou o feito ao CARF (Evento 6 - PROCADM13 - fls. 37), razão pela qual os débitos tributários que pretendia compensar permanecem com a sua exigibilidade suspensa. De igual sorte, também está suspensa a exigibilidade dos créditos relativos à multa imposta pela compensação indevida, lançados nos autos do processo administrativo 15555.720003/2018-00 e objeto de discussão nestes autos, em razão da relação de conexidade e prejudicialidade entre ambos os processos administrativos.***

8. *Precedentes: TRF2 - Apelação/Remessa Necessária 010705896.2014.4.02.5006, Órgão julgador: 3ª TURMA ESPECIALIZADA, Relator Desembargador Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO, Data de decisão 12/09/2019; TRF4 5012584-71.2015.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 25/10/2017.*

9. *Apelação não conhecida. Remessa necessária não provida. Honorários majorados.*

Cumprе lembrar que, sustenta a recorrente, **NÃO HÁ NENHUM PREJUÍZO DE O FISCO** se abster de constituir o lançamento da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, pois se o fato gerador da multa isolada é a decisão *definitiva*, o lançamento **não será atingido pela decadência** mesmo que o processo administrativo em que se discute a compensação demore para ser julgado.

Por outro lado, havendo o lançamento prematuro da multa isolada como ocorreu no presente, a Recorrente tem de sofrer com graves prejuízos, na medida em que, mesmo que indevidamente, são cobrados juros sobre multas punitivas. Portanto, **a constituição da multa isolada acarretará o acúmulo indevido de juros de mora sobre a penalidade durante o período em que subsiste a discussão administrativa acerca das compensações que, num primeiro momento, não foram homologadas.**

*Ad argumentandum*, ao cabo da discussão administrativa, caso seja mantida a decisão que, num primeiro momento, não homologou (total ou parcialmente) uma de suas declarações de compensação, **a Recorrente terá que arcar com o valor dos juros sobre a multa, o que não ocorreria se a aplicação de tal multa fosse realizada em compasso com o art. 116, II, do CTN.**

Face ao exposto, resta claro que, enquanto perdurar a discussão administrativa acerca das declarações de compensação da Recorrente, ou seja, enquanto não for julgada, de maneira definitiva, a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente no bojo do PAF nº 19613.734361/2021-14, não poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício levado a cabo pela fiscalização no presente caso, devendo ser reformado a decisão recorrida.

Repisa ainda os mesmos argumentos trazidos na impugnação no tocante à, **APLICAÇÃO CUMULATIVA** das multas isolada (de 150%) e de mora (de 20%), refutados pelo julgador de piso e da inaplicabilidade dos juros sobre a multa isolada.

Pede, em resumo:

- a. afastar a multa isolada (de 150%), diante da sua flagrante ilegalidade;
- b. subsidiariamente, determinar que a eventual multa (de mora ou isolada) somente seja exigida **quando** for proferida decisão administrativa definitiva no PAF nº 19613.720807/2021-15, devendo ser reaberto, nesse momento, o prazo para pagamento da multa isolada, inclusive considerando as reduções escalonadas previstas no art. 6º da Lei nº 8.218/91;
- c. ainda subsidiariamente, cancelar a exigência da **multa isolada** (de 150%) ou, no mínimo, da **multa de mora** (de 20%), a fim de que não haja *bis in idem* na cobrança de penalidades;

d. ou, ainda, afastar, se for o caso, a cobrança dos juros sobre a multa isolada, haja vista a ausência de autorização legal para tal cobrança.

Sem contrarrazões da Fazenda Nacional

É o relatório

## VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

O recurso voluntário apresentado é tempestivo, atendendo aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que deve ser conhecido.

### **Afastamento da multa isolada (de 150%):**

A recorrente busca afastar a aplicação da multa isolada, resumidamente questionando a necessidade de comprovação de ação dolosa para a tipificação da multa aplicada e alegando, como motivação, a possibilidade de existência de discordância entre o contribuinte e o fisco acerca da liquidez do crédito objeto de compensação.

No caso em tela, ao revisar os documentos de lançamento, cabe destacar a seguinte sequência de dados

1. Na fase de levantamento, foi apresentada pelo ora recorrente arquivo digital da folha de pagamento.
2. Neste arquivo o contribuinte apresenta, para cada rubrica que compõe sua folha de pagamento se esta se constitui em base de cálculo para a cobrança de contribuições previdenciárias. (É BASE/ NÃO É BASE).
3. As rubricas declaradas como base de cálculo (É BASE) somadas devem ser cotejadas com a base de cálculo declarada em GFIP. Estando as mesmas aderentes, é sobre este conjunto de rubricas que as contribuições foram recolhidas<sup>2</sup>.
4. Conforme demonstra o acórdão recorrido a seguir transcrito, dada a não oferta de tais rubricas à tributação, descabido se falar em existência de um crédito em favor da recorrente:

---

<sup>2</sup> Caso o contribuinte tenha, equivocadamente declarado e recolhido contribuições sobre uma rubrica, deve retificar a declaração em GFIP/ ou, mais recentemente, o e-Social e a DCTF Web, gerando, desta forma, um saldo passível de restituição ou compensação.

Inicialmente, destaque-se que a discussão acerca das compensações entabuladas pelo sujeito passivo tem local próprio, qual seja, o processo 19613.720807/2021-15, que foi, inclusive, objeto de apreciação em outra assentada desta Colenda Turma, da qual resultou o Acórdão 104- 008.429 – 7ª Turma/DRJ04, onde restou deliberada a inexistência do direito creditório do contribuinte, com a consequente manutenção da não homologação dos encontros de créditos plasmados nas correspondentes GFIP.

Em consequência, dada a atitude do autuado em informar compensações com créditos que deveria saber inexistentes, porque desprovidos de amparo legal, cristalizou a falsidade das declarações, objeto do presente AI.

Outrossim, como realizada de maneira reiterada, já que feita ao longo de diferentes competências, não há que se falar em mero erro, configurando atitude consciente e volitiva (dolo) no sentido de perpetrar a infração.

Também, a alegação de divergências de interpretação da legislação não o socorre, porque, em caso de dúvidas, se cauteloso fosse, poderia perfeitamente entabular consultas à RFB ou até mesmo ingressar em juízo, se discordasse das interpretações já exaradas pelo órgão na matéria.

Exsurge, assim, escoreita a aplicação da multa isolada ao infrator

Conceitualmente, busco inspiração no voto condutor do acórdão 2402-012.824 , de relatoria do conselheiro Gregório Rechmann Junior, a seguir transcrito:

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento do presente voto, cumpre destacar que o art. 170 do CTN dispõe que a lei poderá “nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”.

Por sua vez, o art. 89, caput da Lei 8.212/91, vigente à época, assim prescreve:

*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).*

**Da leitura atenta nos normativos acima transcritos, depreende-se que a liquidez e certeza do crédito dependerá da investigação por parte da**

**Autoridade Fiscal quanto à origem, natureza e exatidão dos valores envolvidos. (grifei)**

Frise-se que o instituto da compensação se trata de procedimento facultativo e voluntário pelo qual o sujeito passivo pode se ressarcir das contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, deduzindo-as das contribuições devidas à Previdência Social independente de autorização judicial ou administrativa, preservando-se o direito do sujeito ativo de conferir e homologar ou glosar e lançar os valores indevidos ou incorretamente compensados.

**Nesse sentido e por sua própria natureza, é procedimento de risco, posto que a Autoridade Fiscal pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinando seus livros e documentos e lançar de ofício se entender indevida ou incorreta a compensação, no todo ou em parte acrescidos dos consectários legais. Também é possível a aplicação da multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, caso se constate falsidade na declaração da compensação.(grifei)**

No presente caso, durante a ação fiscal, a Fiscalização constatou que a Contribuinte, *deveria possuir créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, contra a Fazenda Pública Federal, o que não restou comprovado documentalmente pela recorrente em nenhum momento.*

Assim foi que, em decorrência da não apresentação dos elementos necessários à comprovação do direito às compensações declaradas, a Autoridade Fiscal procedeu as glosas dos valores indevidamente compensados por inexistência de crédito.

No que diz respeito à multa isolada, o § 10, do artigo 89, da Lei nº 8.212/91, abaixo transcrito, informa que será aplicada aos casos em que houver compensação indevida com falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Além disso, determinou que o percentual da multa isolada seria o dobro da multa prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento), tendo por base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

§ 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.

Entendo que os fatos descritos pela Autoridade Tributária no Relatório Fiscal contêm os elementos suficientes a justificar a aplicação da penalidade em comento.

Todavia, a tese secundária trazida pela recorrente merece ser analisada cuidadosamente, pois alegação da recorrente de que quando a compensação realizada decorre de divergência interpretativa da norma, não há que se falar na aplicação de multa qualificada. Em que pese discordar do termo qualificador para a multa isolada em debate (ela é tipificada em 150%), é essencial compreender que em situações onde o contribuinte, em litígios obre temas como a contribuição patronal sobre a licença maternidade ou no recente debate sobre a contribuição referente ao terço constitucional de férias, ou outras situações **onde o contribuinte tenha recolhido contribuição previdenciária sobre determinada rubrica que é objeto de discussão**, entendo que existe argumento para debater, no mérito, a falsidade, avaliando-se assim o caso concreto.

Contudo, na análise dos autos do presente processo, em que pese a racionalidade da tese neste item, ela não se aplica ao caso:

Vejamos o que traz o relatório da multa isolada:

4.22. Esclarece-se que as rubricas citadas no item 4.9, com códigos 348, 351, 353, 359, apesar de estarem desmarcadas no arquivo apresentado “Memória de Cálculo – Fiscalização – Centauro – 01\_2018 – 06\_2018” (surgem ao selecionar os filtros das colunas “COMPETÊNCIA” - julho/2018 e “EVENTO” - Prêmio Dissídio, Prêmio por Tempo de Serviço, Prêmio Produtividade), assim como as com códigos 018, 471, 472, 474, 506, 674, 675 constam, na referida planilha eletrônica, como primeira competência de origem em 07/2018. **Quaisquer valores apontados cuja origem seja em julho de 2018 não serviriam para justificar as compensações contidas no presente processo, visto que eventual crédito só poderia ser compensado em competências subsequentes**

(...)

4.25. Frisa-se que, conforme dados extraídos das Folhas de Pagamento e planilhas apresentadas, as rubricas alegadas que deram origem às compensações foram enquadradas, ressaltando-se o item 4.22, supra, para previdência social como “Não é Base”, além de tais valores terem sido descontados dos seus funcionários, sendo, portanto, indevidas as compensações em GFIPs

Ora, qual a relevância desta informação para o caso? Vejamos, quando na folha de pagamento de um contribuinte uma determinada rubrica “não é base”, significa dizer, conforme já mencionado anteriormente, que a mesma não foi ofertada à tributação. Não sendo tributada, por óbvio não pode gerar indébito em favor do contribuinte.

No caso em discussão, não se trata de interpretar se a rubrica deveria ou não ser tributada. Quando da compensação, é lógico que a tributação tenha ocorrido previamente, e a discussão residiria em ser ela devida ou indevida. O presente caso versa não sobre compensação a partir de suposto crédito, mas sim sobre crédito inexistente.

Sendo que a compensação decorre da utilização de rubricas que não foram ofertadas à tributação pelo contribuinte, entendo pois correto o apontado pela autoridade fiscal, circunstância esta que ensejou a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91

Nada a prover.

**Exigibilidade da multa aplicada somente quando for proferida decisão administrativa definitiva no PAF nº 19613.720807/2021-15<sup>3</sup>.**

Não observo qualquer reparo necessário à decisão recorrida, que tomo como razão de decidir para o caso em tela:

O atuado reclama ser prematuro o lançamento, por entender que o fato gerador da multa isolada é a decisão definitiva da não homologação de compensação, tratada no processo 19613.720807/2021-15.

No entanto, o fisco, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, tem o dever legal de lançar penalidade pecuniária tão logo tenha conhecimento da infração, relativa a contribuições sociais previdenciárias, sob pena de responsabilidade funcional, até mesmo para prevenir eventual decadência.

**De notar-se que, ao contrário do alegado pela impugnante, a infração se cristalizou com o envio das GFIP em testilha, começando o prazo decadencial a contar a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao envio das referidas guias, nos termos do art. 173, I, do CTN. (grifei)**

Logo, a constituição do presente AI independe de decisão definitiva no processo que trata da não homologação da compensação.

Outrossim, não há empecilhos legais à discussão, na via administrativa, do referido AI, nem interferência com os prazos para fazê-la.

Neste sentido, esclareça-se, a benesse de redução para pagamento, prevista e tratada nos termos do art. 6ª, da Lei nº 8.218/91, tem prazos próprios, que devem ser observados para a sua concessão e neles não está contemplada a ciência de decisão definitiva tanto neste quanto em processo com alegada vinculação.

De sorte que resulta rejeitado o pleito da recorrente no ponto.

**Cancelamento da exigência da multa isolada (de 150%) ou, no mínimo, da multa de mora (de 20%), a fim de que não haja *bis in idem* na cobrança de penalidades;**

O impugnante assinala ocorrência de *bis in idem* por cumulação de multa de mora, no processo 19613.720807/2021-15, e a presente multa isolada, sobre o mesmo fato, qual seja não homologação de compensação.

Neste sentido, entendo irreparável o apontamento da decisão de piso, que afastou e expôs, de forma didática, a distinção entre as multas aplicadas, conforme abaixo transcrevo e que tomo como fundamento de decidir:

<sup>3</sup> O processo em comento foi objeto de julgamento, pelo acórdão 2401-011.765 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, tendo a turma, por unanimidade, negado provimento ao Recurso Voluntário

Ocorre que os fatos geradores e os fundamentos legais são distintos: a presente multa isolada decorre de infração por falsidade de declaração em GFIP e tem por fundamento legal o § 10 do art. 89, da Lei nº 8.212/91.

Por sua vez, a multa moratória exigida no processo 19613.720807/2021-15, decorre, como seu nomen iuris acusa, da demora do contribuinte em recolher as contribuições sociais indevidamente compensadas, tendo por fundamento legal o § 9º do art. 89, da mesma Lei de Custeio supracitada.

Logo, não se configura o alegado bis in idem, exurgindo não acolhida a impugnação na matéria.

Nada a prover

### **Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa**

Com relação a esta alegação da recorrente, merece destaque o fato que este Conselho já sumulou a questão, de sorte que esta não comporta maiores desdobramentos:

Súmula CARF nº 108 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Portanto, não prospera a alegação do recorrente, também quanto a este ponto

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**