Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10384.720170/2011-61

Processo nº	10384.720170/2011-61
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-009.532 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	25 de maio de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MUNICIPIO DE ALTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO MATERIAL DO CRÉDITO COMPENSADO.

A falsidade, elemento constitutivo da infração prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, é intrínseca à circunstância de o Sujeito Passivo se valer da compensação tributária com créditos materialmente não comprovados, pois, para que haja o encontro de contas, é imprescindível a existência do possível crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2302-002.650, proferido pela 2ªTurma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção

de Julgamento do CARF, em 13 de agosto de 2013, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1.739:

> MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. ELEMENTO CONSTITUTIVO DO TIPO OBJETIVO DA INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO.
>
> Sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação pelos órgãos judicantes administrativos depende da análise de tais meios de prova para sindicar a efetiva falsidade da declaração, os quais não são supríveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 1.791 e seguintes, houve sua admissão parcial, por meio do Despacho de fls. 1.832 e seguintes, para rediscutir a matéria relativa à **multa isolada prevista no art. 89 da Lei n.º 8.212/91.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

> a) a partir da análise do dispositivo legal regente do tema, 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%;
>
> b) o contribuinte compensou créditos que, dada a sua natureza controvertida, não cumprem os requisitos legais de liquidez e certeza;
>
> c) nessa perspectiva, constata-se que a compensação se fundamenta em declaração falsa, ante a inexistência de seus pressupostos legais;
>
> d) verificada a falsidade, tem-se configurada a hipótese de incidência prevista no § 10° do art. 89 da Lei n° 8.212/91, que, repita-se, não exige dolo do agente;
>
> e) 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;
>
> f) deve ser reformada a decisão recorrida.

O Sujeito Passivo foi devidamente cientificado, mas não apresentou contrarrazões, como se observa das do Despacho de fl. 1.842 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme narrado, a matéria trazida à apreciação pelo Colegiado refere-se à análise da aplicação da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei n.º 8.212/91, que assim dispõe:

> 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

Documento nato-digital

> 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).

De forma complementar ao dispositivo mencionado, a Lei n.º 9.430/96, em seu art. 44, inciso I, assim dispõe:

> Lei n° 9.430/96:
>
> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n° 11.488, 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 n° 11.488, de 2007)" (Destaque nosso)

Acerca da controvérsia em exame, o Colegiado prolator do acórdão recorrido assim dispôs:

> Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a inflição da penalidade mais severa.
>
> Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes afastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida ("na hipótese de compensação indevida") e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo ("quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo"). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não se rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.
>
> Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.
>
> Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.
>
> Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Documento nato-digital

> Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.
>
> (...)
>
> Corrobora o entendimento acima externado as disposições inscritas na Seção V DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, do Capítulo V da IN RFB nº 900/2008, cujo art. 45 prevê que o sujeito passivo deve recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos, mesmo na hipótese de a compensação considerada como indevida ser decorrente de informação incorreta em GFIP.
>
> Instrução Normativa RFB nº 900/2008 SEÇÃO V DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
>
> Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.
>
> (...)
>
> Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.
>
> Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.
>
> Art. 46. 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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.
>
> Da conjugação dos termos alinhados nos artigos 45 e 46 extrai-se que a mera constatação de informação incorreta em GFIP da qual decorra compensação indevida de contribuições previdenciárias não implica, automaticamente, a imputação da multa isolada prevista no art. 46 da mesma Instrução Normativa em foco, eis que tal inferência depende da efetiva comprovação da falsidade da declaração.
>
> Deflui daí o reconhecimento do próprio Poder Executivo de que a simples informação incorreta na GFIP da qual decorra compensação indevida não importa de per se em falsidade da declaração, sendo necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência e vontade de fraudar a lei visando a reduzir o montante de tributo devido.
>
> Daí a necessidade de se instruir o processo com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir o dolo da conduta infracional. (...).

Insurge-se a Procuradoria da Fazenda Nacional, essencialmente, sob o argumento de que deve ser mantida a multa agravada, pois o *Contribuinte compensou créditos que, dada a sua natureza controvertida, não cumprem os requisitos legais de liquidez e certeza. E, nessa perspectiva, constata-se que a compensação se fundamenta em declaração falsa, ante a inexistência de seus pressupostos legais.*

Compulsando-se o Relato Fiscal, a constatação das compensações indevidas que ensejaram a aplicação da multa isolada por falsidade fundamenta-se nas seguintes considerações:

> - o período de fev/98 a 07/2004 está **extinto o direito de pleitear a compensação** nos termos do art. 168, I do CTN, combinado com o art. 3°da Lei Complementar 118/2005, estando fora apenas as competências **08 e 09/2004**.

Documento nato-digital

> - apenas o CNPJ 06.554.794/000111**Prefeitura declarou GFIP nas competências 08 e 09/2004.**
>
> - os CNPJ's 06.554.794/000445 e 06.554.794/000898 **não apresentaram GFIP de 08 e 09/2004, pela GFIP 08 e 09/2004 da Prefeitura** pode ver que o subsídio da Prefeita Elvira Mendes Raulino de Oliveira e do Vice-Prefeito Antonio Francisco Gil Barbosa não foram informados na GFIP ressaltando que o subsídio do **vice-prefeito só foi pago até a competência 01/2003**, conforme demonstrado na planilha encaminhada pelo órgão público, **mas foi feita referência à remuneração na informação dos valores compensados**.
>
> - sobre os subsídios dos vereadores a Prefeitura de Altos **não apresentou nenhum documento que comprovasse ter assumido o ônus do pagamento das contribuições devidas por estes segurados**.
>
> - a Câmara Municipal de Altos PI, com CNPJ 63.330.542/000142, após verificação feita nos arquivos da GFIPWEB **viu-se que não foi informado na GFIP o nome dos vereadores e que a primeira GFIP** contendo o nome dos vereadores somente aparece na **competência 09/2004 contendo a remuneração proporcional ao período de 19 a 30 de setembro de 2004.**
>
> - sobre as verbas indenizatórias aparecem **listadas horas-extras, 1/3 de férias, ajuda de custo, abono pecuniário**.

A fiscalização concluiu, com base nos fatos apontados, que o *órgão público não comprovou efetivamente ter realizado pagamento indevido que justificasse as compensações.*

Sobre a aplicação da multa isolada, o Relatório dispõe que *foram lançados os valores calculados da multa aplicada nos termos do art. 89, §10, da Lei 8.212/91*.

Posto o contexto da matéria controvertida, cabe salientar a necessidade de se avaliar a existência da comprovação de falsidade apta a atrair a incidência da norma extraída do citado dispositivo legal.

Nota-se que o Relatório Fiscal cinge-se à descrição da compensação indevida, em decorrência da **extinção parcial do direito de pleitear a compensação**, da **compensação de verbas de natureza salarial** indevidamente **consideradas indenizatórias pelo Sujeito Passivo**, da **ausência de comprovação efetiva do pagamento de parte das contribuições** e compensação referente **a parte de um período no qual não houve declaração em GFIP** (Prefeita, Vice-Prefeito e alguns vereadores).

Entendo que assiste razão à Procuradoria em seu pleito, uma vez que, pelo que se depreende do relato da fiscalização, não obstante a ausência de uma análise específica sobre a falsidade da declaração, extrai-se o fato de que o órgão público **não comprovou os pagamentos indevidos ensejadores da compensação realizada**.

A situação descrita, ao meu ver, não se resume à discussão acerca da natureza das verbas, que seria uma discussão *de direito*, mas sim trata de *questão fática* na qual o Sujeito passivo se compensou de valores sobre os quais não houve comprovação de ter arcado com o recolhimento.

Assim, no presente caso concreto, a falsidade é intrínseca à circunstância de o Sujeito Passivo se valer da compensação tributária com créditos não comprovados, pois, certamente, para que haja o encontro de contas, é imprescindível a existência do possível crédito.

Diferente é a situação na qual há uma distinção de entendimento jurídico entre o Sujeito Passivo e a Autoridade fiscal acerca da natureza das rubricas consideradas na compensação, mormente quando controvertida na seara do judiciário, mas que decorrem de

Documento nato-digital

recolhimento comprovadamente efetuado, de modo que informações verdadeiras são devidamente expostas e transmitidas ao fisco.

Portanto, não se identifica a mera dissonância de interpretação jurídica e, por consequência, da compensação indevida, mas sim, como dito anteriormente, de falsidade atrelada a ausência material dos créditos utilizados na compensação.

Como destacou o Relator do Acórdão Recorrido, pela análise da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, em dispositivos distintos, são indicadas as consequências da compensação indevida e da falsidade, nos seguintes termos:

> Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor **indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.**
>
> Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de **informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora**.
>
> Art. 46. 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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Desse modo, há subsunção da situação constante dos autos à norma mencionada.

Ante o exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Documento nato-digital