



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº	10530.725895/2013-87
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2201-011.016 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de agosto de 2023
Recorrente	SISALGOMES IND COM E LAVOURA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/12/2010

DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DECLARADOS EM GFIP. COMPENSAÇÃO COM SUPORTOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE PAGAMENTO INDEVIDO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É dever do contribuinte comprovar a existência de direito creditório líquido e certo em face da Fazenda Pública de modo a atestar que o crédito pleiteado estaria apto a promover a extinção das parcelas compensadas.

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO Falsa NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. NÃO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Correta a imputação de multa isolada de 150%, quando o contribuinte insere informação falsa na GFIP, declarando supostos créditos decorrentes de sentença judicial ainda não transitada em julgado.

COMPENSAÇÃO. SENTENÇA JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. EXIGÊNCIA.

O artigo 170-A do CTN é explícito e não permite a compensação de sentença judicial antes do trânsito em julgado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. QUESTIONAMENTO. ILEGITIMIDADE DA CONTRIBUINTE PRINCIPAL.

Conforme entendimento sumulado por este Tribunal administrativo, a contribuinte principal não possui legitimidade para questionar a responsabilidade solidária imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA. De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/12/2010

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 368/392, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP de fls. 344/362, a qual julgou procedente o lançamento referente à glosa de compensação indevidamente declarada em GFIP, além de multa isolada pelas compensações com falsidade, conforme autos de infração de fls. 17/22, DEBCAD nº 51.023.835-1 e de fls. 23/27, DEBCAD nº 51.023.836-0, lavrados em 16/09/2013, referente ao período de 05/2010 a 10/2010, com ciência da RECORRENTE em 01/10/2013, conforme AR de fls. 264/265.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 174.030,02 e R\$ 176.364,12, totalizando o montante de R\$ 350.394,14, já incluídos os juros e multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 28/37), o presente lançamento se refere às contribuições patronais decorrente de glosa de compensações indevidas efetuadas nas GFIPs de 05/2010 a 10/2010.

Intimado para indicar por competência composição e natureza dos créditos compensados, o RECORRENTE apresentou planilha na qual aponta, em síntese, que os supostos créditos teriam origem do adicional de 1/3 de férias, de férias e de aviso prévio indenizado.

Contudo, a autoridade fiscal verificou divergência nas informações prestadas pelo contribuinte, pois nenhum valor de contribuição previdenciária incidente sobre as rubricas indicadas coincide com os valores declarados nas GFIPs como supostos créditos para compensação.

Assim, em continuidade à fiscalização, a autoridade lançadora constatou que a RECORRENTE impetrou **Mandado de Segurança nº 0004816-90.2010.4.01.3304** (cuja existência foi omitida) em que pleiteia a suspensão de exigibilidade de contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado doente (antes do auxílio-doença ou auxílio-acidente), o salário maternidade, as férias, o adicional de férias de 1/3 e o aviso prévio indenizado, bem como requer a compensação dos valores recolhidos durante os últimos dez anos.

Em sentença proferida nos autos do referido MS, embora o MM Juízo tenha concedido parcialmente a segurança (suspendendo a exigibilidade do crédito tributário incidente sobre os valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento do empregado doente, as férias, o adicional de férias de 1/3 e o aviso prévio indenizado), foi registrada a ressalva de que a compensação somente pode ser efetivada após o trânsito em julgado.

No entanto, observou que o processo judicial ainda estava em trâmite, não tendo operado a coisa julgada, que é o requisito necessário para efetiva a compensação tributária, por força do disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, a fiscalização concluiu que a RECORRENTE realizou a compensação indevida de contribuição previdenciária ao declarar falsamente a existência de supostos créditos previdenciários nas GFIP de 05/2010 a 10/2010, tanto porque violou o disposto no art. 170-A do CTN, quanto porque descumpriu ordem judicial, que não autorizou a compensação antes de formada a coisa julgada, bem como porque os valores declarados em GFIP como supostos créditos divergem dos valores apurados nas folhas de pagamento apresentadas a fiscalização.

Desta forma, foram efetuadas as glosas das compensações e lançados os valores não recolhidos à época.

Quanto à multa isolada (AI 51.023.836-0), dispõe a fiscalização que a RECORRENTE efetuou a compensação acima relatada com falsidade. Desta forma, aplicou a multa de 150%, nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91.

Por fim, a fiscalização ainda relata que, conforme disposto nos arts. 124, 134 e 135 do CTN, o sócio-administrador da RECORRENTE, Sr. Sérgio Laerte Gordiano Gomes, foi considerado responsável solidário pelo presente crédito tributário, haja vista a conduta dolosa do mesmo, agindo com infração à lei ao realizar compensações indevidas, declarando falsamente nas GFIP de 05/2010 a 10/2010 supostos créditos de contribuições previdenciárias com o intuito de obter a redução do valor do tributo devido.

Informa ainda que foi emitida a Representação Fiscal para Fins Penais relativo à prática, em tese, de crime contra a ordem tributária.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação às fls. 267/285, em 25/10/2013. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Da Nulidade dos Autos de Infração Debcad nº 51.023.835-1 e nº 51.023.836-0

Da Ausência de Descrição dos Fatos Geradores - Omissão na Fundamentação Legal do Débito

Afirma que o lançamento não discrimina de forma clara e precisa as contribuições que foram indevidamente compensadas e a fundamentação legal que respalda as exigências, pois somente há o fundamento da compensação indevida mas não das contribuições devidas no relatório de Fundamento Legais do Débito/FLD, que deveriam ter constado na peça acusatória, como os artigos 20 e 22 da Lei nº 8.212/91 e a individualização das contribuições exigidas. Transcreve jurisprudência do CARF neste sentido.

Conclui que houve cerceamento do direito de defesa e infringência ao disposto no artigo 37 da Lei nº 8.212/91, não ocorrendo apenas vício formal mas material pela falta de individualização das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, como reconhecido na jurisprudência do Conselho de Contribuintes que colaciona, acarretando cerceamento do direito de defesa que conduzem à nulidade do ato.

Da Preterição do Direito de Defesa - Impossibilidade da Composição da Base de Cálculo apurada pela Fiscalização.

Aduz que apesar de o Relatório fiscal informar que o crédito tributário foi apurado de acordo com o Levantamento GC – Glosa de Compensação, não houve anexação do levantamento nos autos, o que é imprescindível para possibilitar a defesa do autuado pois não há como se identificar as rubricas das folhas de salário que foram consideradas na apuração do lançamento.

Acrescenta que a fiscalização não demonstrou quais as GFIP consideradas na apuração do crédito para permitir verificar se os documentos foram retificados ou não, concluindo que restaram prejudicados o contraditório e ampla defesa, conforme jurisprudência administrativa que cita e de acordo com o arcabouço legal que transcreve (artigo 2º da Lei nº 9.784/99, art 5º da Constituição Federal, art 142 do Código Tributário Nacional), devendo ser reconhecida a nulidade da autuação conforme previsto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Da Improcedência da Autuação

Da Necessidade de Abatimento das Verbas com Exigibilidade Suspensa.

Na remota hipótese de ultrapassados os argumentos retromencionados, argumenta que devem ser abatidos do lançamento os valores que se encontram suspensos em razão de decisão proferida nos autos do mandado de segurança nº 0004816-90.2010.4.01.3304 (Doc 03).

Afirma que os valores foram compensados entre 05/2010 e 10/2010 quando já havia sido proferida decisão liminar publicada em 15/09/2010, determinando a suspensão da exigibilidade da cobrança de contribuição previdenciária, e ainda que em análise

superficial não faria jus à suspensão dos valores compensados anteriores à decisão liminar, tem direito ao abatimento do total do período pois a compensação glosada se converte em não pagamento.

Complementa que deve ser excluída da base de cálculo do lançamento os valores que se encontram com exigibilidade suspensa, período de 05 a 10/2010, ainda porque obteve em segunda instância o direito de não incidência de contribuições previdenciárias sobre as seguintes rubricas: a) um terço de férias; b) 15 dias que antecedem o auxílio-doença/acidente e c) aviso prévio indenizado.

Conclui que deve ser reconhecida a extinção parcial do crédito tributário exigido, em virtude dos pagamentos já efetuados de acordo com o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Dos Equívocos na Aplicação Da Multa Isolada (AI Debcad 51.023.836-0)

Da Inexistência de Declaração de Falsidade

Além da indevida inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições previdenciárias em afronta a legislação acerca do tema, houve equívoco na aplicação da multa isolada, pois o disposto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91 não pode ser aplicado como regra de presunção de falsidade, como no presente caso, sem que a fiscalização demonstre a falsidade da declaração apresentada, sendo público e notório na seara tributária e previdenciária o entendimento dos tribunais superiores quanto à natureza indenizatória das verbas discutidas pelo impugnante.

Conclui que não há que se falar em falsidade na declaração no contexto fático analisado e por se confundir com a aplicação da multa com o mérito dos créditos compensados, conforme entendimento do CARF que colaciona.

Da Aplicação do Art. 63 da Lei nº 9.430/96 e não Aplicação da Multa de Ofício

Alega que não pode ser compelido ao pagamento de juros e multa punitiva pois está discutindo judicialmente o crédito antes do início de qualquer procedimento de ofício, e cujos valores se encontram com exigibilidade suspensa por conta de decisão proferida nos autos do mandado de segurança, atualmente em fase recursal perante os tribunais. Transcreve entendimento do CARF quanto a não imposição da multa de ofício quando o crédito tributário está suspenso por decisão judicial.

Da Ofensa aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Não Confisco

Entende que, em sendo comprovada a insubstância do crédito tributário consubstanciado na obrigação principal, as penalidades pecuniárias dele decorrentes não merecem subsistir, além de que a multa imposta no percentual de 150% é confiscatória e ofende os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, direito de petição e não confisco, devendo ser declarada sua ilegalidade.

Da Responsabilidade Tributária

Insurge-se contra a responsabilização solidária do sócio gerente sem qualquer prova a demonstrar os excessos previstos no artigo 135 do CTN, conforme doutrina e jurisprudência do CARF que transcreve, requerendo sua exclusão do pólo passivo do processo.

Do Provimento Final

Requer ao final a nulidade das atuações, subsidiariamente que seja reconhecida a parcial improcedência dos autos de infração devido a existência de ação judicial com exigibilidade suspensa dos créditos lançados que devem ser abatidos do lançamento, e

ainda a total improcedência da multa isolada e da responsabilização do sócio gerente, pugnando pelo julgamento conjunto dos dois autos de infração lavrados.

Juntou documentos, fls. 286/338: procurações, contratos sociais e alterações, cópias da presente autuação e cópias de decisões judiciais referente ao mandado de segurança impetrado pela autuada.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 344/362):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2010 a 30/10/2010

COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional/CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

COMPENSAÇÃO. GLOSA. DIREITO CREDITÓRIO DISCUTIDO JUDICIALMENTE. COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO.

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.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatado não serem verdadeiras as declarações apresentadas pela empresa, é correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total das contribuições indevidamente compensadas.

MULTA CONFISCO.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo a autoridade administrativa afastar a incidência da lei.

PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre constitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. OCORRÊNCIA.

Identificada a infração à lei, é imputada ao sócio administrador a responsabilização solidária do artigo 135, inciso III, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 29/05/2015, conforme AR de fl. 366, apresentou o recurso voluntário de fls. 368/392 em 13/06/2015.

Em suas razões, a RECORRENTE praticamente reitera o alegado em sua impugnação, apenas acrescentando o entendimento de que não incide contribuição previdenciária em aviso prévio indenizado, auxílio doença/acidente, salário maternidade e adicional de férias de 1/3 já está consolidado no STJ. Ademais, apresenta argumentações em face da Representação Fiscal Para Fins Penais.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

Em princípio, importante salientar que o contribuinte trouxe em seu recurso argumentos que não fazem parte do litígio e, portanto, não merecem conhecimento.

Em suas razões recursais, defende “*o entendimento de que não incide contribuição previdenciária em aviso prévio indenizado, auxílio doença/acidente, salário maternidade e adicional de férias de 1/3 já está consolidado no STJ*” (fl. 379).

No entanto, entendo por não conhecer destes argumentos.

Primeiro, porque tal discussão não faz parte do litígio. Como adiante será exposto, a autoridade fiscal não dispenderá uma linha sequer de suas razões para defender a natureza remuneratória de tais verbas. O lançamento decorreu da glosa de compensação, tida como

indevida pois o RECORRENTE não aguardou o trânsito em julgado de decisão judicial e, mesmo que houvesse a coisa julgada, deixou de comprovar a origem do crédito utilizado.

Além disso, não merecem conhecimento referidas razões pois o contribuinte inovou em sua defesa ao apresentar, em recurso, argumentos não apresentados em sede de impugnação e, portanto, sobre os quais não foi instaurado o litígio.

Ou seja, tais questões são estranhas ao litígio instaurado com a impugnação, pois são matérias de defesa novas trazidas pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário. Em razão do exposto, tais matérias não foram apreciadas pela DRJ de origem. Portanto, não merecem conhecimento neste momento processual por se tratar de uma inovação de argumentos de defesa.

Sobre o tema, utilizei como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1^a instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Freddie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n.º 13851.001341/2006-27. Acórdão n.º 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n.º 13558.000939/2008-85. Acórdão n.º 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Sendo assim, pelas razões acima explanadas, não merecem conhecimento as razões recursais apresentadas acerca da natureza indenizatória das rubricas aviso prévio indenizado, auxílio doença/acidente, salário maternidade e adicional de férias de 1/3, por não estar atrelada ao litígio objeto deste processo (compensação antes de trânsito em julgado de decisão judicial) e, também, por inovar a matéria de defesa levada à apreciação da DRJ.

PRELIMINARES

Da Nulidade do Lançamento. Ausência de Descrição dos Fatos Geradores e Omissão na Fundamentação Legal.

A RECORRENTE alega que o lançamento não discrimina de forma clara e precisa as contribuições que foram indevidamente compensadas nem a fundamentação legal que respalda as exigências.

O presente lançamento se refere às contribuições patronais devidas à Seguridade Social, referentes às glosas de compensações informadas em GFIP, indevidamente utilizadas pela RECORRENTE envolvendo compensações de créditos inexistentes.

Os autos de infração estão acompanhados da fundamentação legal, do discriminativo do débito e do relatório fiscal.

Ao analisar os resumos das folhas de pagamento e GFIPs disponibilizadas pela RECORRENTE, do período de 05/2010 a 10/2010, constatou-se a utilização de créditos para compensar as contribuições previdenciárias devidas, sendo que a RECORRENTE não comprovou de maneira cabal a origem do crédito utilizado, apenas afirmou tratar-se de valores de contribuição previdenciária incidentes sobre férias, adicional de 1/3 de férias e aviso prévio indenizado

No entanto, a autoridade fiscal constatou que nenhum valor de contribuição previdenciária incidente sobre as rubricas indicadas coincide com os valores declarados nas GFIPs como supostos créditos para compensação. Ato contínuo, a fiscalização constatou – unilateralmente – a existência de **Mandado de Segurança impetrado pela RECORRENTE em 02/06/2010 (nº 0004816-90.2010.4.01.3304)**, cujo objeto era a suspensão de exigibilidade de contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado doente (antes do auxílio-doença ou auxílio-acidente), o salário maternidade, as férias, o adicional de férias de 1/3 e o aviso prévio indenizado, bem como a compensação dos valores recolhidos durante os últimos dez anos.

Como exposto pela autoridade lançadora, a sentença proferida nos autos da referida ação judicial em 28/03/2011 confirmou a liminar proferida em 17/09/2010 para determinar a suspensão da exigibilidade das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento do empregado doente, as férias, o adicional de férias de 1/3 e o aviso prévio indenizado. Ademais, a sentença deferiu a compensação pleiteada (restituição dos valores recolhidos, desde março de 2000), ressalvando expressamente a necessidade de aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial, nos termos do art. 170-A do CTN:

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.(Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Ou seja, o objeto do presente lançamento é a compensação indevida de contribuição previdenciária, pois a RECORRENTE declarou supostos créditos previdenciários inexistentes nas GFIP de 05/2010 a 10/2010. Para chegar em tal conclusão, a autoridade fiscal afirmou que a RECORRENTE: a) violou o disposto no art. 170-A do CTN; b) descumpriu ordem judicial que não autorizou a compensação antes de formada a coisa julgada; e, também, c)

os valores declarados em GFIP como supostos créditos divergem dos valores apurados nas folhas de pagamento apresentadas a fiscalização.

Verifica-se que o que ocorreu no caso concreto foi a glosa da compensação, ou seja, o valor ora cobrado refere-se ao suposto crédito informado pelo contribuinte em GFIP, porém não comprovado. Assim, quem tem que discriminar de forma clara e precisa a origem do crédito é o contribuinte e não a autoridade fiscal. Não estando demonstrado com clareza a legitimidade do crédito, efetuou-se a glosa da compensação. E o argumento primordial para determinar a inexistência do crédito utilizado em compensação foi a falta de trânsito em julgado da decisão judicial que era favorável à contribuinte em relação às rubricas por ela própria indicadas como sendo a origem do crédito.

Sendo assim, não há como dissociar o presente lançamento do fato de a contribuinte ter efetuado a compensação enquanto a própria sentença judicial que lhe era favorável determinar que se aguardasse o trânsito em julgado, em estrita observância ao que dispõe o art. 170-A do CTN.

Quanto ao argumento de que o lançamento não discrimina de forma clara e precisa fundamentação legal que respalda as exigências, melhor sorte não assiste à RECORRENTE.

É que a RECORRENTE afirma que a autoridade lançadora “*não respaldou sua autuação nos fundamentos legais que amparam a exigência das contribuições previdenciárias previstas nos arts. 20 e 22 da Lei 8.212/91, mas apenas baseou seu lançamento em disposições legais que tratam do procedimento de restituição/compensação das contribuições*” (fl. 372). Portanto, entendeu haver vício no lançamento.

Ocorre que, como bem reconhece a RECORRENTE ao afirmar que somente há o fundamento da compensação indevida, o lançamento decorreu da justamente deste fato (compensação indevida). Não há uma única linha no relatório fiscal debatendo a natureza remuneratória das rubricas apontadas pelo contribuinte como originárias do crédito utilizado em compensação (férias, 1/3 de férias e aviso prévio indenizado).

Em outras palavras, o lançamento decorreu única e exclusivamente porque o contribuinte, a despeito de possuir decisão liminar favorável, promoveu a compensação das contribuições antes do trânsito em julgado da decisão judicial, o que vai de encontro ao art. 1701-A do CTN e à própria sentença que determinou que se aguardasse o trânsito em julgado.

Como reforço, ainda que houvesse coisa julgada, a autoridade fiscal afirmou que os valores dos créditos informados pelo contribuinte não correspondem aos valores verdadeiros de contribuição previdenciária da empresa incidente sobre as já mencionadas rubricas de férias, adicional de 1/3 de férias e aviso prévio indenizado. Com isso, sequer houve a comprovação da origem do crédito por parte do contribuinte.

Portanto, está correta a fundamentação legal apontada pela autoridade fiscal para respaldar o lançamento, não havendo que se falar em nulidades dos autos de infração.

Cerceamento do Direito de Defesa

A RECORRENTE afirma que houve preterição do seu direito de defesa pois não houve a “*apuração devida do crédito, dispensando o lançamento de todas as bases de cálculo de contribuições previdenciárias, bem como a omissão da descrição do fato gerador*” (fl. 375). Neste sentido, afirma que a fiscalização “*não discriminou as GFIPs que foram utilizadas na apuração do crédito, não tendo apontado seu código de transmissão*” (fl. 376).

Pois bem, entendo que os autos de infração contêm todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos, principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, conforme será demonstrado.

O art 10 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O direito a ampla defesa e ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

art. 5º [...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade de o sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado à apresentar esclarecimentos e documentações pertinentes.

Dessa forma, verifica-se que depois de cientificado da exigência, o contribuinte dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, na qual refutará, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, nos termos do art. 15 e 16 do

Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

O Relatório Fiscal elaborado às fls. 28/37 traz toda a descrição do fato necessário ao conhecimento da situação verificada, e os próprios autos de infração e seus relatórios anexos (fls. 17/27) apontam todas as informações necessárias para a apuração do crédito tributário.

Ademais, aos autos deste processo foram acostados todos os documentos avaliados na fase de fiscalização (fls. 38/258), dentre os quais as GFIPs analisadas pela autoridade fiscal (fls. 75/222).

Para melhor entendimento da RECORRENTE, a fiscalização ainda realizou planilhas demonstrando os dados das GFIP e dos valores compensados, por competência. Assim, nitidamente apresentou a base de cálculo e o período (05/2010 a 10/2010) das GFIPs analisadas, com seus respectivos números de controle, organizadas por competência, as quais estão em posse da RECORRENTE, sendo impossível não ter ciência desses documentos.

Portanto, a fiscalização disponibilizou informações pormenorizadas de forma suficiente para que a RECORRENTE comprovasse a veracidade das informações prestadas em GFIP ora analisadas e que deveria ter comprovado em fase não contenciosa (durante a fiscalização), quando devidamente intimada para tal, por mais de uma vez, não cabendo à RECORRENTE requerer informações mais destrinchadas do fisco, as quais é de competência da defesa desincumbir.

Mais uma vez, repita-se: o que ocorreu foi a glosa da compensação declarada em GFIP pela própria contribuinte. Ou seja, o valor ora lançado refere-se ao suposto crédito informado pelo contribuinte em GFIP, porém não comprovado. Assim, quem tem que discriminar de forma clara e precisa a origem do crédito é o contribuinte e não a autoridade fiscal. Ora, o próprio contribuinte é quem deveria saber a composição e origem dos créditos alegados em compensação, pois foi ele próprio quem informou tais valores em GFIP; assim, não há como alegar, agora, a impossibilidade de identificar as rubricas das folhas de salário que foram consideradas na apuração do lançamento. A autoridade fiscal apenas efetuou a glosa de tais valores em razão da compensação ser indevida.

Deste modo, também não há o que se falar em qualquer cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE.

MÉRITO

Da Necessidade de Abatimento das Verbas com Exigibilidade Suspensa

No mérito, a RECORRENTE defende que “*faz jus ao abatimento na autuação dos valores suspensos por conta da decisão proferida nos autos do mandado de segurança*” (fl. 378).

Contudo, ao contrário do que pretende a RECORRENTE, não há verba suspensa capaz de alterar o presente lançamento. O contribuinte pode até ter conseguido decisão para não recolher, a partir da decisão liminar, contribuições sobre determinadas rubricas. Contudo, o

objeto em litígio nos autos deste processo é outro: a compensação indevida de contribuições previdenciárias.

Em outras palavras, não estar-se diante de um lançamento de contribuições que deixaram de ser recolhidas sobre as rubricas a) um terço de férias; b) 15 dias que antecedem o auxílio-doença/acidente e c) aviso prévio indenizado. O lançamento decorre, em verdade, de um crédito inexistente alegado pelo contribuinte para compensar contribuições previdenciárias que seriam devidas sobre tantas outras rubricas, como o próprio salário-base de cada funcionário, por exemplo. Ao realizar uma compensação indevida, o contribuinte deixa de recolher a contribuição sobre as remunerações reconhecidamente integrantes da base de cálculo previdenciária. E é isso que este lançamento se dispôs a corrigir ao efetuar a glosa da compensação reconhecida como indevida.

Rememora-se que a compensação foi tida como indevida porque o RECORRENTE, a despeito de possuir uma sentença favorável, não aguardou o seu trânsito em julgado para efetuar as compensações. Assim, havia apenas uma expectativa de um direito à compensação. Tanto que o MM juízo afirmou expressamente em sentença para se aguardar o trânsito em julgado da mesma a fim de que o contribuinte procedesse com as compensações pleiteadas, em atenção ao art. 170-A do CTN (fls. 242/248):

Viável, assim, a pretensão de compensação com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 74, da Lei 9.430/96. Entretanto, o encontro de contas e conferência da regularidade da compensação deve ser feito posteriormente pela Receita Federal, por ocasião da homologação do ato, devendo, ainda, ser observado o disposto no art. 170-A, do Código Tributário Nacional quanto ao trânsito em julgado da decisão judicial, em face da necessidade de preservação da segurança jurídica e da eficiência da atividade administrativo-tributária, ante a mutabilidade da decisão judicial antes do trânsito em julgado, eis que inviável homologação condicionada.

(..)

Ante o exposto, confirmo a liminar e concedo parcialmente a segurança, para determinar à autoridade impetrada que suspenda a exigibilidade do crédito tributário relativamente à contribuição previdenciária a cargo da impetrante incidente sobre os quinze primeiros dias de afastamento do empregado em face de doença ou acidente, bem como o aviso prévio indenizado, férias e o adicional de 1/3 sobre as férias.

Determino ainda a restituição dos valores recolhidos, desde março de 2000, a título de contribuição previdenciária incidente sobre os quinze primeiros dias de afastamento do empregado em face de doença, bem como o aviso prévio, férias indenizadas e o adicional de 1/3 sobre as férias, após o trânsito em julgado, por meio de compensação, aplicando-se a taxa SELIC na forma prevista no art. 39, §4º da Lei 9.250/95, inacumulável com qualquer outro Índice de correção monetária, sendo esta condicionada à posterior homologação pelo Fisco para encontro de contas na forma do Decreto 2.138/97.

A importância de se observar o disposto no art. 170-A é evidente, pois a sentença autorizou à contribuinte ser restituída dos valores pagos desde março/2000 (o mandado de segurança foi impetrado em junho/2010), ao passo que o TRF1 deu provimento parcial a apelação da União para aplicação da prescrição quinquenal e para afastar a aplicação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 (fls. 323/338).

Ou seja, o próprio direito à compensação da recorrente foi modificado ao longo da ação judicial, de modo que não havia direito líquido e certo a autorizar a compensação pleiteada.

Neste ponto, entendo ser necessário tecer algumas considerações sobre a figura da compensação. A compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”). Esta modalidade de extinção autoriza que o contribuinte utilize créditos líquidos e certos em face da fazenda pública para satisfazer débitos vencidos ou vincendos contra este mesmo órgão, conforme determina o artigo 170 do CTN, que assim dispõe:

Art. 170. A lei pode, 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.** (Grifou-se)

No âmbito federal, a compensação encontra-se prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que autoriza que os contribuintes utilizem créditos passíveis de restituição ou resarcimento provenientes de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), para compensar seus débitos próprios de tributos administrados pelo mesmo órgão, a ver:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Apesar da lei prever a possibilidade de compensação de quaisquer débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, à época da ocorrência dos fatos geradores era vedada a compensação de créditos/débitos previdenciários com créditos/débitos não previdenciários, que apenas foi autorizada com a entrada em vigor do art. 26-A, da Lei nº 11.457/2007, incluído pela Lei nº 13.670/2018.

Isto porque, à época da ocorrência dos fatos geradores, estava em vigor o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, que assim determinava:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei. (...)

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Deste modo, as compensações de créditos previdenciários eram regidas pelas determinações contidas no art. 89 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

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). (...)

§ 4º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extinguí-lo, total ou parcialmente, mediante compensação.

(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído 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).

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Percebe-se do panorama legislativo exposto, que o instituto da compensação, por um lado, autoriza o contribuinte a extinguir os créditos tributários por ele devidos, sob condição de posterior homologação pela Fazenda Pública mas, em contrapartida, autoriza ao Fisco, no caso de compensação considerada indevida ou incorreta, negar sua homologação e proceder à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Ademais, para realização da compensação, a normativa geral prevista no CTN exige a comprovação da existência de direito líquido e certo em face da Fazenda Pública.

No caso em concreto, percebe-se que não há certeza em favor da RECORRENTE posto que esta não apresentou aos autos a decisão judicial com trânsito em julgado excluindo tais verbas do salário de contribuição.

Estando o processo judicial ainda em trâmite, não poderia a RECORRENTE realizar compensação dos referidos valores, pois sequer havia operado a coisa julgada, que é o requisito necessário para efetiva a compensação tributária, por força do disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional.

Como exposto, não há qualquer comentário da autoridade lançadora acerca da natureza remuneratório ou indenizatória de rubricas, pois o lançamento se restringiu ao nítido impedimento da compensação pleiteada.

Portanto, não assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

Da multa Isolada

A RECORRENTE alega a inaplicabilidade da multa isolada de 150%, cujas compensações tenham sido informadas regularmente em GFIP e o fisco não comprovou fraude ou falsidade.

O relatório fiscal claramente relata como motivo ensejador da referida penalidade: o fato de a RECORRENTE ter apresentado informação falsa na GFIP uma vez que (fls. 34/35):

5.3.1 – (...) a) não obteve decisão judicial com trânsito em julgado (art. 170-A do CTN) em sede do Mandado de Segurança n. 0004816-90.2010.4.01.3304 que fundamentasse efetivar a compensação dos supostos créditos, que ainda são inexistentes; b) mesmo que houvesse a coisa julgada, houve falsidade na declaração dos valores de compensação inseridos nas GFIP de 05/2010 a 10/2010, pois não correspondem aos valores verdadeiros de contribuição previdenciária da empresa incidente sobre férias, adicional de 1/3 de férias e aviso prévio indenizado, conforme se verificou nas folhas de pagamento apresentadas a fiscalização.

Dessa forma, configura perfeitamente a situação prevista no § 10 do artigo 89, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

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

(...)

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

Percebe-se que a legislação acima transcrita não condiciona a aplicação da multa a existência de ilícito praticado. Deste modo, para caracterizar a multa basta que se comprove a falsidade da declaração apresentada.

Neste ponto, o que pode ser entendido como falsidade? Segundo o dicionário Michaelis (<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=a7pE>), falsidade pode ser definido como:

Falsidade / fal·si·da·de / sf

1Qualidade ou natureza do que é falso, daquilo ou daquele que é mentiroso, enganador, apesar de parecer verdadeiro.

2Coisa falsa, enganadora, ilusória; mentira, calúnia.

3Atitude ou comportamento próprio de quem é falso; crocodilagem, fingimento, hipocrisia, dissimulação.

4Tendência ou falha de caráter voltada para a traição; perfídia, deslealdade.

5JURATO criminoso contra a fé pública cometido por aquele que esconde ou altera a verdade, conscientemente, com a intenção de lesar ou obter vantagem de alguém.

Deste modo, infere-se que falsidade é intrinsecamente relacionado aquilo que não é verdadeiro, apesar de parecer sé-lo.

Assim como apontado pela autoridade fiscal, o simples fato de o contribuinte ter efetuado a compensação antes do trânsito em julgado, quando havia ordem judicial expressa para que aguardasse o deslinde final da ação, por si só, converge para o entendimento de que houve falsidade na declaração de compensação. Neste sentido, a contribuinte agiu com falsidade pois praticou conduta **diretamente** vedada pelo art. 170-A do CTN.

A RECORRENTE tinha conhecimento de que seu crédito não atendia aos requisitos estipulados pela legislação, sendo, portanto, inapto para respaldar pedido de compensação. Tal fato demonstra a falsidade da declaração apontada pelo sujeito passivo, razão pela qual foi correta a aplicação da multa prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Válido ressaltar que a matéria debatida neste tópico não se confunde com o tema 736 da Repercussão Geral do STF, o qual firmou a seguinte tese:

É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

É que a multa de 150% aplicada no caso decorre da comprovada a falsidade na declaração de compensação, e não da “*mera negativa de homologação de compensação tributária*”, sendo, portanto, cabível a aplicação da multa isolada.

Sobre o assunto, cito, como razões de decidir, precedente desta Turma consubstanciado no acórdão nº 2201-010.824 (sessão de 10/07/2023), de relatoria do Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo:

O recorrente sustenta que, ainda que se entenda indevida as compensações efetuadas, deve ser afastada a multa isolada de 150%, seja por inexistência de indícios de falsidade seja por ser tratar de multa confiscatória, desproporcional e desarrazoada.

Aduz que agiu de boa-fé, submetendo a documentação e valores em debate ao tanto ao fisco quanto ao judiciário.

No que tange ao caráter confiscatório, desproporcional e desarrazoado da multa, deixo de tecer maiores considerações, pois já expressei no curso do presente voto que os Princípios da Proporcionalidade, da Razoabilidade e, ainda, a verificação de efeito confiscatório de uma multa fiscal são diretrizes que se dirigem ao legislador. Uma vez positivada a norma, não cabe ao Agente Fiscal avaliar eventual desproporcionalidade de seus reflexos sobre o patrimônio dos contribuintes, tudo por conta da atividade vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário.

Já no que tange à questão da boa-fé, a regra geral é aquela contida no art. 136 do CTN que prevê que, *salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Assim dispõe o art. 89 da Lei 8.212/91:

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

(...)

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

Como se vê, a legislação prevê a aplicação da penalidade nos casos de compensação indevida unicamente quando comprovada a falsidade, sendo certo que falsidade é *a qualidade do que é falso, característica do que é contrário à verdade ou que dela se aproxima apenas na aparência*.

Assim, quando o contribuinte promove uma compensação de tributos informando possuir crédito líquido e certo decorrente decisão judicial quando, na verdade, mesmo sabendo que não poderia fazê-lo, já que expressamente alertado e decidido pelo Judiciário, não há dúvidas de que apresentou declaração falsa.

Por fim, vale ressaltar que a exigência em testilha nada tem a ver com a que foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal no RE 796.939, em que se fixou a seguinte tese:

“É constitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

A diferença entre a presente imposição e aquela considerada constitucional pelo STF foi de forma clara e objetiva tratada no Acórdão 2202-009.809, em que, por unanimidade de votos, o Colegiado acolheu o voto condutor da lavra do Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que assim pontuou:

(...)

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

Portanto, irretocável a Decisão recorrida ao concluir pela pertinência da imposição fiscal.

Ante o exposto, entendo como correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%.

Inobservância de princípios constitucionais. Confisco.

A RECORRENTE ainda cita diversos princípios constitucionais, bem como afirma que a multa teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não cabe ao CARF se manifestar acerca das supostas inconstitucionalidades alegadas pela RECORRENTE. Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

Responsabilidade solidária

A RECORRENTE defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária em relação ao seu sócio-administrador, Sr. Sérgio Laerte Gordiano Gomes.

Contudo, não merecem conhecimento as razões da RECORRENTE sobre o tema em análise.

É que, nos termos da Súmula nº 172 deste CARF, a RECORRENTE, SISALGOMES IND COM E LAVOURA LTDA., na qualidade de contribuinte principal, não pode questionar a sujeição passiva solidária imputada a terceiros, por faltar-lhe legitimidade para tanto:

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Como visto, o solidário Sr. Sérgio Laerte Gordiano Gomes não apresentou impugnação e, portanto, não instaurou o litígio.

Portanto, remanesce apenas o recurso apresentado pela contribuinte principal, que não tem legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Neste sentido, também não conheço desta parte do recurso voluntário.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Em suas razões, a RECORRENTE apresenta argumentos sobre a impossibilidade de emissão de RFFP no presente caso, em razão da ausência de constituição definitiva do crédito tributário, uma vez pendente de recurso administrativo.

Contudo, a análise de tais questões não compete ao CARF, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NÃO CONHECER EM PARTE do Recurso Voluntário apresentado e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim