



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.720525/2013-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.133 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2023
Recorrente RODOFÊNIX SERVICOS E TRANSPORTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/03/2012

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. DIREITO DE DEFESA.

Preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade, nem em cerceamento do direito de defesa.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. GLOSA.

A compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação, condicionada à comprovação da origem dos créditos compensados. Serão glosados pela Administração Fazendária os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo, quando não houver amparo legal, devida comprovação dos créditos ou decisão judicial transitada em julgado.

COMPENSAÇÃO. TRIBUTO OBJETO DE DISCUSSÃO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. VEDAÇÃO Comprovado nos autos que o sujeito passivo compensou tributo, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, é cabível a glosa dos valores indevidamente compensados, acrescida de juros e da multa de mora.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO. PREVISÃO EM LEI. DECLARAÇÃO EM SENTENÇA JUDICIAL. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE.

Correta a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 - quando a autoridade fiscal demonstra, por meio da linguagem de provas, a falsidade da compensação efetuada pelo sujeito passivo, caracterizada pelo oferecimento de crédito sabidamente impróprio para tal fim, posto que contrário não só ao disposto no art. 170-A do CTN, assim como à parte dispositiva da sentença proferida em primeiro grau.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da

administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE.
SUMULA CARF Nº 172.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a terceiros que não interpuseram impugnação ou recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 254/274) interposto contra a decisão (e-fls. 222/248) da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou a Impugnação improcedente mantendo a cobrança do crédito tributário composto pelos seguintes lançamentos:

- DEBCAD nº. 51.036.538-8, no valor de R\$ 149.157,87, decorrente de glosa de compensações realizadas através de GFIP e consideradas irregulares pela fiscalização, referente ao período de dezembro de 2011 a março de 2012 (e-fls. 2/7);
- DEBCAD nº. 51.036.539-6, no valor de R\$ 175.169,95, decorrente de imposição de multa isolada, em razão de “*compensação com falsidade*”, nos termos do parágrafo décimo do artigo 89 da Lei 8.212/1991 combinado com o inciso I do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, referente ao período de janeiro a junho de 2012 (e-fls. 8/12).

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 14/165), o sujeito passivo questiona a inclusão de diversas rubricas pagas aos empregados na base de cálculo da contribuição previdenciária, por meio do Mandado de Segurança nº. 0044247-12.2011.4.01.3300 e do Mandado de Segurança nº. 0044249-79.2011.4.01.3300, tendo obtido decisões parcialmente favoráveis para algumas das rubricas (adicional de 1/3 de férias, pagamento referente aos 15 dias antes da concessão de auxílio doença/acidente, aviso prévio indenizado, respectiva parcela no 13º salário e vale transporte). Ademais, teria sido reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos após o trânsito em julgado, em respeito ao art. 170-A do CTN, respeitando-se os valores não prescritos. O Relatório Fiscal ainda destaca que as decisões judiciais proferidas nos processos, à época do lançamento, não tinham transitado em julgado.

O sujeito passivo foi intimado a esclarecer e comprovar a origem dos créditos compensados, tendo se limitado a informar que tratavam-se dos créditos objeto de questionamento nas ações judiciais.

As compensações efetivadas pelo sujeito passivo foram glosadas pelas seguintes razões:

- Não observância do art. 170-A do CTN;
- Desrespeito às decisões judiciais proferidas, com a compensação antes do trânsito em julgado e a compensação de pagamentos referente a rubricas não reconhecidas como ilegais pelas sentenças proferidas;
- Falta de liquidez e certeza dos créditos compensados. A empresa apresentou planilha com valor global sem detalhamento das rubricas a que se referiam, e ao ser intimada, esclareceu quais teriam sido as rubricas objeto das compensações: férias e 1/3 de férias, salário maternidade, horas extras, aviso prévio e décimo terceiro proporcional, adicionais noturno, insalubridade, periculosidade, vale transporte em pecúnia, primeiros 15 dias do auxílio doença e acidente.

O Auto de Infração aplicou a penalidade de 150% em razão da compensação com falsidade, tendo incluído os representantes legais (sócio e sócio administrador) como sujeitos passivos solidários. Há ainda a informação de que seria instaurada Representação Fiscal para fins Penais.

A Impugnação apresentada em 05/03/2013 (e-fls. 171/185) apresentou os seguintes argumentos, em síntese:

- Nulidade do procedimento administrativo fiscal: o mandado de procedimento fiscal tinha validade até 02/10/2012, e o sujeito passivo não foi intimado de sua prorrogação antes do referido prazo de vencimento, o que seria uma afronta à Portaria 11.371/2007. Ademais, o período de apuração mencionado no MPF é de 01/2011 a 03/2012 e foram lançadas rubricas de período diverso (01/2012 a 06/2012), o que também geraria a nulidade do auto;

- Do mérito das suspensões realizadas: lembra que os mandados de segurança foram impetrados em 15/12/2011, e em 16/12/2011, teria sido proferida liminar garantindo o direito de excluir algumas verbas da base de cálculo da contribuição previdenciária (aviso prévio indenizado, 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado e vale transporte convertido em pecúnia), seguido de sentença reconhecendo o mesmo direito, além de declarar o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 5 anos e determinando que o impetrado se abstinhasse de lavrar auto de infração;
- Que em 16/06/2012, o juiz da 1ª Vara Federal concedeu em parte a segurança para declarar a não incidência da contribuição previdenciária sobre os 15 primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado, e sobre os valores pagos a título de 1/3 de férias, suspendendo a exigibilidade e garantindo a compensação dos tributos indevidamente pagos nos últimos 5 anos e determinando que o impetrado se abstinhasse de lavrar auto de infração;
- Concluindo sua argumentação, alega que as apelações foram recebidas apenas no efeito devolutivo de modo que, mesmo que a autoridade fiscal desconsiderasse as compensações indevidas, pois efetivadas antes do trânsito em julgado, deveria ter considerado que as parcelas estavam suspensas, por determinação judicial;
- Compensação – do direito e inaplicabilidade do art. 170-A do CTN: defende que efetuou o recolhimento de tributos reconhecidamente ilegais e que portanto, teria direito à compensação, sustentada pelo artigo 66 da Lei 8.383/1991 combinado com o artigo 74 da Lei 9.430/1996, considerando inclusive os efeitos da Lei 11.457/2007, já que teria “*direito líquido e certo*”. Ademais, alega que o art. 170-A do CTN não seria aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, de modo que teria o direito de compensar os valores antes do trânsito em julgado;
- Multas: alega que, comprovada a insubsistência do auto de infração, as penalidades deveriam ser canceladas e que a penalidade de 150% aplicada ofenderia o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do confisco e que seria inconstitucional;
- Da alegação de falsidade na declaração: alega que foram apresentados todos os documentos e esclarecimentos solicitados pelo fisco, que não foram alterados documento ou declaração com o objetivo de se eximir do pagamento de tributos, não estando presente sequer indício de falsidade que justificasse a aplicação de tal multa agravada;
- Da sujeição passiva dos sócios: alega que não estariam presentes os requisitos do art. 135 do CTN para a responsabilização dos sócios, e que a fiscalização não teria apresentado qualquer prova que demonstrasse os excessos cometidos pelos sócios, condição necessária à solidariedade

passiva, de modo que estes deveriam ser excluídos do polo passivo do débito.

Na sessão de 10/10/2013, a 17ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto, proferiu o Acórdão nº. 14-45.480 (e-fls. 222/248), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/03/2012

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ATRAVÉS DE GFIP - HIPÓTESES LEGAIS. INCIDÊNCIAS DE MULTAS DE MORA E ISOLADA - CARACTERIZAÇÃO DAS RAZÕES QUE AS FUNDAMENTAM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

As regras aplicáveis ao MPF estão previstas na Portaria RFB 3.014/2011, que compreende mero conjunto de disposições administrativas, que objetivam operacionalizar a execução do planejamento tributário, não opondo, pois, óbices às determinações legais do CTN, quanto às atribuições e responsabilidades do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em relação ao lançamento fiscal.

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à presente instância administrativa de julgamento proferir decisões a respeito da inconstitucionalidade de leis, em face das disposições do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ATRAVÉS DE GFIP - HIPÓTESES LEGAIS.

Admite-se a compensação, no âmbito das contribuições previdenciárias (Lei 8.212/1991) nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou a maior, e na retenção em razão de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra ou empreitada, em cujas hipóteses, o procedimento deve se realizar nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou seja, através de GFIP, de acordo com as respectivas regras pertinentes.

INCIDÊNCIAS DE MULTAS DE MORA E ISOLADA - CARACTERIZAÇÃO DAS RAZÕES QUE AS FUNDAMENTAM.

Incidem, a partir da competência de dezembro de 2008, multa de mora e multa isolada, com fundamento nos parágrafos nono e décimo do artigo 89 da Lei 8.212/1991 (com as alterações introduzidas MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009) no caso de inclusão de informação não correspondente à realidade em GFIP.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTE.

O Contribuinte, quanto à responsabilização de seu sócio majoritário e único administrador estatutário, limita-se apenas a tecer considerações teóricas acerca da viabilidade legal da medida, não procurando demonstrar minimamente que decisão de tal ordem - a compensação (absolutamente irregular) na forma realizada - estaria submetida a outras condicionantes, que não à decisão e autorização de seu dirigente, em cujas circunstâncias é de se presumir que a responsabilidade pelos "atos praticados com infração à lei" é realmente de sua responsabilidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Intimação (e-fl. 250) foi recebida pelo sujeito passivo em 17/01/2014 (e-fls. 252), e o Recurso Voluntário (e-fls. 254/274) foi interposto em 07/02/2014, com os seguintes argumentos, em síntese:

- Nulidade: 1) da ausência de descrição dos fatos geradores: o lançamento não discrimina de forma clara e precisa as contribuições que foram indevidamente compensadas e a fundamentação legal que respalda tais exigências, não individualizou as contribuições previdenciárias exigidas, identificando os fatos geradores e suas bases de cálculo, tendo incluído sob a rubrica GC – Glosa de Compensação;
- 2) da preterição do direito de defesa – impossibilidade da composição da base de cálculo apurada pela fiscalização: não foi juntado aos autos o levantamento realizado pela fiscalização, de modo que não foi possível verificar a clareza dos critérios utilizados pelo fiscal para cálculo do crédito tributário que lhe está sendo exigido;
- Da Improcedência da autuação: 1) necessidade de abatimento das verbas com exigibilidade suspensa;
- Da inexistência de declaração de falsidade e necessário cancelamento da multa de 150%;
- Da aplicação do art. 63 da Lei nº. 9.430/96 e não aplicação da multa de ofício: alega que não há como se defender a aplicação da multa de ofício quando o crédito tributário se encontra com a exigibilidade suspensa;
- Da ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco: alega que a penalidade de 150% além de ser indevida em razão da insubsistência do crédito tributário, deve ser decotada em razão da ofensa aos princípios constitucionais;
- Da responsabilidade tributária: reitera o argumento de que não estariam presentes os requisitos do art. 135 do CTN para a responsabilização dos sócios, e que a fiscalização não teria apresentado qualquer prova que demonstrasse os excessos cometidos pelos sócios, condição necessária à solidariedade passiva, de modo que estes deveriam ser excluídos do polo passivo do débito.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, conheço o recurso voluntário e passo à análise de seus argumentos.

2. Nulidades

Na Impugnação, como preliminar de nulidade, o sujeito passivo sustentou a nulidade do Auto de Infração em razão de inobservância do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal e da Portaria nº. 3.014/2011.

Inclusive, esse pedido foi destacado na Impugnação (e-fls. 183):

- 1) A nulidade do auto de infração, tendo em vista ter sido lavrado após esgotado o prazo para a conclusão do Mandado de Procedimento Fiscal e fora do período de apuração apresentado no MPF;

Tal argumento foi reiterado no Recurso Voluntário, apenas no pedido. No Recurso Voluntário, o sujeito passivo aponta outros dois argumentos de nulidade do auto de infração que não foram apresentados na Impugnação, como se vê do pedido constante na peça recursal:

- a) A nulidade das **autuações (AI 51.036.538-8 e AI 51.036.539-6)**, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado quando esgotado o prazo para conclusão do Mandado de procedimento fiscal, **bem como não foram discriminados os fatos geradores e a fundamentação legal que lastrearam a presente peça acusatória, além de que não foram apresentados os relatórios utilizados na apuração da base de cálculo do crédito tributário**, o que obstaculiza a avaliação, pela Impugnante, dos critérios utilizados para tal fim e, consequentemente, o seu direito de defesa, em ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório;

Como visto, a Delegacia de Julgamento analisou e afastou tal preliminar de nulidade do auto em razão da falta de ciência da prorrogação do MPF. Considerando a previsão regimental (art. 57, § 3, do RICARF) e a minha concordância com os fundamentos da decisão de piso, adoto-as como razão para decidir. O trecho do voto que aprecia o argumento de nulidade e que adoto é o seguinte:

O caráter meramente instrumental da Portaria RFB 3.014/2011, com funções de planejamento, controle e organização administrativa é corroborado pela possibilidade de que, evidentemente no interesse da Administração Pública, podem ser estabelecidas alterações nas condições originárias do MPF, mediante simples registros eletrônicos:

(...)

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CARF), ao apreciar questão relativa ao MPF, confirmando sua extensão, efeitos e finalidades, assim decidiu:

PRELIMINAR - MPF - FALTA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO – A regulamentação do Mandado de Procedimento Fiscal estabelece que a prorrogação dos mesmos será controlada na Internet, não sendo necessária a ciência pessoal das mesmas (Acórdão nº 102-48623. Processo nº 18471.001003/2004-11. DOU de 23-11-2007. p. 153)

Ademais, mesmo o Decreto 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, estabelecendo, inclusive, as regras e condições para a validade (ou nulidade) dos atos administrativo no âmbito tributário e a Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo não constituem obstáculos, tampouco limitam a competência do AFRFB, não podendo também fazê-lo a norma legal consistente em Portaria Ministerial.

Além do mais, dentre os documentos que, ao que consta, acompanham a Impugnação, encontra-se a cópia do MPF, com o “*Demonstrativo de Prorrogações*” (fl. 196), com a informação de prorrogação da ação fiscal até 07/06/2013 (data posterior a do encerramento da ação fiscal).

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade em razão do suposto esgotamento do prazo de conclusão do MPF e falta da intimação do Recorrente da sua prorrogação, mantendo a decisão proferida pelos seus próprios fundamentos.

Como destacado, foram apresentadas duas arguições de nulidade, argumentos relacionados aos requisitos formais do Auto de Infração. Considerando que nulidade por vício formal é matéria de ordem pública, que pode ser reconhecida de ofício, deixo de reconhecer a preclusão dos argumentos e passo à análise dos mesmos.

O Recorrente aponta dois vícios, quais sejam, (i) não estariam discriminados os fatos geradores e a fundamentação legal que lastrearam a presente peça acusatória e (ii) não teriam sido apresentados os relatórios utilizados na apuração da base de cálculo do crédito tributário.

O Auto de Infração glosou compensações realizadas indevidamente em GFIP pelo Recorrente. Os montantes glosados foram exatamente os montantes declarados pelo Recorrente nas GFIPs, e o Auto de Infração, bem como o Relatório Fiscal, deixaram clara a legislação aplicável, qual sejam, artigos 2º e 3º da Lei nº. 11.457/2007; §9º do artigo 89 da Lei nº. 8.212/1991 e artigo 170-A do Código Tributário Nacional. O relatório fiscal detalha todo o contexto da fiscalização, explica pormenorizadamente as compensações efetivadas e justifica, motivadamente, o lançamento, indicando seus fundamentos de fato e de direito.

O Relatório dos valores compensados e os dados das GFIPs também constam do Relatório Fiscal (e-fls. 20) e já constavam do Termo de Intimação nº. 01 (e-fls. 157/158), e são exatamente os valores compensados em GFIPs pelo Recorrente.

Portanto, entendo que não assiste razão ao Recorrente. Ao contrário do que alega a recorrente, o lançamento foi constituído conforme determina o CTN, art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Vale ressaltar que não se discute aqui a exigência dos débitos do Recorrente, que foram confessados e declarados em GFIP. Sequer se questionam os créditos utilizados para compensação, uma vez que, tal questionamento está sendo feito na esfera judicial e não é possível a concomitância dos questionamentos na esfera judicial e administrativa.

O que se questiona nos presentes autos é a compensação realizada em desconformidade com a legislação, visto que operacionalizada antes do trânsito em julgado das decisões judiciais, contrariamente ao artigo 170-A do CTN. Foram cumpridos os requisitos do Decreto 70.235/72, art. 10, não havendo que se falar em nulidade ou cerceamento de defesa.

Acrescente-se que foi devidamente concedido ao autuado a oportunidade de apresentar documentos durante a ação fiscal, prazo para apresentar impugnação e produzir provas. Desde o Termo de Intimação nº 01, a Recorrente possui conhecimento do que está sendo questionado nos presentes autos, tendo apresentado os documentos que teriam embasado o seu suposto direito à compensação, tendo se eximido de apresentar provas sobre a liquidez e certeza dos créditos.

Assim, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador e a infração cometida, a fiscalização tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos constatados e efetuar o lançamento tributário.

No caso, entendo inexistentes qualquer das hipóteses de nulidade previstas no Decreto 70.235/72, art. 59.

3. Mérito:

O Recorrente reitera argumento apresentado na Impugnação, de que a autuação é improcedente, pois deveria ter abatido os valores suspensos por conta das decisões proferidas nos mandados de segurança e pelo fato de os recursos de apelação terem sido recebidos apenas no efeito devolutivo. Defende que, como existiam decisões proferidas e que essas decisões suspendiam a exigibilidade da contribuição previdenciária com a inclusão de determinadas verbas no cálculo, tais valores não poderiam ter sido glosados pela fiscalização, ou seja, teriam que ser decotados no lançamento.

O fato é que, ao levar seu questionamento para a esfera judicial, o Recorrente não aguardou o trânsito em julgado da decisão para iniciar a compensação. Esse foi o motivo principal que justificou a glosa das compensações e a autuação fiscal, mas também existe outro motivo exposto, que foi a falta de liquidez e certeza dos créditos compensados, uma vez que várias verbas foram questionadas, mas apenas algumas foram reconhecidas como não tributáveis pela contribuição previdenciária, nos termos das decisões proferidas. E o Recorrente não apresentou documentos e comprovações da liquidez e certeza dos créditos compensados. Apenas esclareceu que os montantes compensados se referiam aos valores questionados nos mandados de segurança. Portanto, além da compensação ter sido efetivada antes do trânsito em julgado, não há certeza do que foi objeto de compensação.

Com relação à compensação antes do trânsito em julgado, não há contestação, ou seja, o Recorrente admite que realizou a compensação de tributo objeto de discussão judicial antes do trânsito em julgado.

Não há que se falar em necessidade de decote do montante autuado, das verbas reconhecidas pelas decisões judiciais. Equivoca-se o Recorrente quanto ao efeito das decisões judiciais proferidas em seu favor. As decisões judiciais proferidas em sede de Mandado de Segurança, ainda não transitadas em julgado, suspenderam a exigibilidade da exigência da contribuição previdenciária com a **inclusão de algumas verbas questionadas**, não de todas, mas não tiveram o efeito imediato para permitir a restituição/compensação de valores recolhidos no passado. Ou seja, antes do trânsito em julgado, não há que se falar em indébito ou em valores recolhidos a maior do que devidos.

O alcance de tais decisões era limitado às contribuições que eventualmente deixassem de ser pagas durante a tramitação dos processos judiciais. Ou seja, se o Recorrente recolhesse a contribuição previdenciária a menor, durante a vigência das decisões judiciais, não poderia ser autuado, pois a sua exigibilidade estaria suspensa. A fiscalização até poderia lavrar auto de infração para prevenir a decadência, mas, não poderia cobrar os valores que estavam com exigibilidade suspensa por decisão judicial ou aplicar penalidades e juros enquanto durarem as decisões.

Entretanto, o presente Auto de Infração não trata de contribuições previdenciárias que deixaram de ser pagas durante os processos judiciais, e sim de compensação de valores recolhidos antes do ajuizamento, que somente são considerados como indébitos e consequentemente, como valores compensáveis/restituíveis, após o trânsito em julgado das decisões.

Os valores compensados não estavam abarcados pela suspensão da exigibilidade das decisões judiciais proferidas, e portanto, correta a glosa das compensações de forma integral.

Vale o destaque que as decisões judiciais **não garantiram o direito à compensação dos supostos indébitos antes do trânsito em julgado**. Muito pelo contrário, elas foram expressamente contrárias à compensação antes do trânsito em julgado, o que também justificou a autuação.

A sentença proferida no Mandado de Segurança nº. 0044247-12.2011.4.01.3300 (e-fls. 210/217), que reconheceu o direito à não inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária, dos valores pagos nos primeiros 15 dias antes da concessão do auxílio doença e acidente e sobre o adicional de 1/3 de férias referentes às férias gozadas, ainda reconheceu o direito à compensação após o trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN.

A ementa do Acórdão proferido no julgamento da Apelação interposta no Mandado de Segurança nº. 0044247-12.2011.4.01.3300 foi explícita na determinação da observância do art. 170-A do CTN, confirmando os termos da sentença:

4. Compensação após o trânsito em julgado (art. 170-A/CTN), sob o crivo do Fisco, atendida a legislação vigente à época da compensação, conforme entendimento do STJ (AgRg-ERESP nº. 546.128/RJ), apenas com parcelas vencidas e vincendas de contribuições previdenciárias (INSS) devidas pelas impetrantes, pois o parágrafo único do art. 26 da Lei nº. 11.457/2007 afirma inaplicável o art. 74 da Lei nº. 9.430/96 às

contribuições previstas no art. 11, parágrafo único, “a”, “b” e “c”, da Lei nº. 8.212/91. (e-fls. 264)

No Recurso Voluntário ainda foi destacada a sentença proferida no Mandado de Segurança nº. 044249-79.2011.4.01.3300, que teria suspenso a exigibilidade da contribuição previdenciária durante os 15 dias do auxílio doença ou do auxílio acidente e sobre o adicional de 1/3 de férias referente às férias gozadas, determinando que o impetrado se abstinhasse de exigir o pagamento da referida contribuição.

Contudo, da leitura da referida sentença (e-fls. 201/209), vê-se que o juízo concedeu parcialmente a segurança para assegurar o direito de não incluírem na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e sobre o 13º salário dele resultante, bem como sobre os valores pagos a título de vale transporte. A sentença ainda analisou e determinou que o Recorrente teria direito à compensação apenas após o trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN, determinando ainda a observância da restrição de 30% por competência a que alude o art. 89, §3º da Lei nº. 8.212/91 e a observância da prescrição quinquenal.

Portanto, o que se vê dos documentos apresentados aos autos é a confirmação dos fundamentos da glosa da compensação. Foram realizadas compensações indevidas em razão de terem sido efetuadas antes do trânsito em julgado e em razão de serem ilíquidas e incertas, como bem destacou a decisão de piso:

Conforme já registrei alhures, o Contribuinte, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas, ingressou com dois Mandados de Segurança Coletivos (0044247-12.2011.4.01.3300 – fls. 91/109 e 0044249-79.2011.4.01.3300 – fls. 117/138). Entretanto:

1. Ambos ainda não transitaram em julgado, não atendendo, assim, ao requisito legal do artigo 170-A do CTN.
2. Em ambos requereu que fosse declarado, desde já, seu direito à compensação, o que foi indeferido, também em ambos, que condicionaram, na forma do artigo 170-A do CTN, ao trânsito em julgado das respectivas decisões judiciais.
3. As decisões judiciais obtidas – provisórias e de eficácia condicionada (como expressamente estabelecem) – ainda assim foram parciais (contemplaram apenas parte das rubricas contestadas pelo Contribuinte).

Conforme destaca, portanto, a Fiscalização, as compensações foram realizadas, sem que fossem atendidos quaisquer dos requisitos legais aplicáveis, seja os do CTN, seja da Lei 8.212/1991 e nem mesmo com a observância do prazo prescricional.

As compensações são, pois, irremediavelmente ilegais:

1. Os créditos não eram líquidos, tampouco certos (atributos que apenas se consolidariam com os respectivos transitos em julgado das ações que propôs).
2. As compensações não se deram conforme os mecanismos formais legalmente estabelecidos (Lei 8.212/1991 e normas complementares pertinentes).

Aliás, ao realizar as compensações, na forma empreendida, o Contribuinte incorreu numa outra igualmente grave irregularidade: **o descumprimento de decisão judicial.**

Com efeito, para sustentar sua tese de que a compensação era possível de imediato, o Contribuinte, em ambos os Mandados de Segurança defendeu a tese, reiterada na

Impugnação, de que seriam aplicáveis as disposições do artigo 66 da Lei 8.383/1991 combinado com as disposições do artigo 74 da Lei 9.430/1996, considerando, ainda, os efeitos da Lei 11.457/2007.

(...)

Assim, **não obstante** ter defendido nos Mandados de Segurança a mesma tese da imediata possibilidade de realizar a compensação, com fundamento na mesma legislação indicada na Impugnação; **não obstante** não ter logrado obter a autorização para a imediata realização das compensações (em ambos os casos as sentenças judiciais as condicionaram ao trânsito em julgado das decisões); ainda assim, **não obstante** as decisões provisórias de compensação em relação a apenas parte das rubricas de incidências contestadas, o Contribuinte realizou as compensações através de GFIP, valendo-se, pois, de instrumento absolutamente impróprio e inadequado, por presumir a inserção de informação não correspondente às hipóteses legais possíveis.

As compensações realizadas pelo Contribuinte caracterizam, pois, claramente as práticas de duas graves irregularidades: **desobediência de decisão judicial e inclusão de falsa informação em GFIP**.

Diante do exposto, correta a decisão que manteve a glosa realizada pela fiscalização, uma vez que, apesar de terem sido proferidas decisões que suspenderam parcialmente a exigibilidade da contribuição previdenciária com a inclusão de algumas das rubricas questionadas, o efeito dessas decisões abarcava apenas o que tivesse deixado de ser recolhido durante o processo judicial, e não autorizava as compensações antes do trânsito em julgado.

4. Da Multa Isolada e a comprovação da falsidade

No que diz respeito à multa isolada, de 150%, prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212/91, por compensação indevida e falsa em GFIP, é fundamental verificar se o Auto de Infração comprovou o dolo que justificaria a aplicação de tal punição, pois cabe ao fiscal demonstrar, **com exatidão, que o contribuinte tinha ciência da falsidade da compensação efetuada, ou seja, que teria agido com dolo**.

Antes de adentrar na análise, vale transcrever o dispositivo legal retro mencionado:

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).

Como se vê, apenas quando o Fiscal **comprova** a falsidade da declaração prestada pelo contribuinte em GFIP, apresentada com a finalidade de compensar seus créditos com seus débitos, deve ser aplicada a multa isolada de 150%. Assim, a fiscalização tem o dever legal de comprovar se o contribuinte **prestou uma declaração falsa** e teve a intenção de fraudar, pois a aplicação da penalidade tem caráter nitidamente punitivo, sendo indispensável a prova da existência da conduta dolosa do infrator.

Vale o destaque para trecho do voto vencedor proferido pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, no Acórdão nº. 9202-009.119, CSRF/2ª Turma, proferido na sessão de 25/12/2020:

Mas não é só. A interpretação conjunta dos §§ 9º e 10 evidenciam, sem qualquer sombra de dúvidas, que não é a simples compensação indevida que permite a aplicação da multa isolada, pois essa hipótese é regulada pelo § 9º, segundo o qual os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos de juros e multa moratórios. **O § 10, por sua vez, requer um elemento a mais, a ser comprovado pelo Auditor-Fiscal, mais precisamente a falsidade da declaração. Isto é, o § 10 trata de hipótese diversa, na qual a falsidade (o evidente intuito de falsificar, de prestar declaração mentirosa, dolosa etc.) deve estar devidamente comprovada e ser obviamente resultante de dolo.** E, lembre-se, se a lei não tem palavras inúteis, quanto mais orações inteiras, de tal maneira que se fosse possível a aplicação da multa isolada sem o elemento subjetivo dolo, o § 10 seria totalmente desnecessário e bastaria que o legislador determinasse a aplicação da multa de 150% no próprio § 9º, inclusive sem usar a expressão “quando se comprove falsidade”. (grifos acrescidos)

No presente caso, entendo que o Auto de Infração comprovou a falsidade da declaração em GFIP, pois o Recorrente sabia das decisões judiciais proferidas nos Mandados de Segurança por si ajuizados, e mesmo ciente das decisões parciais e que **impediram expressamente a compensação imediata dos valores considerados indevidos**, optou por levar a efeito a compensação dos valores, diminuindo os valores de contribuições previdenciárias devidas no período.

De acordo com Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado. Rio de Janeiro; Borsoi, t.2, § 177), dolo é a direção da vontade para contrariar o direito. No suporte fático, estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa:

§ 177. Conceito de dolo

Dolo é a direção da vontade para contrariar o direito. No suporte fático, estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa. Não só o agente atua e contraria o direito: quer que o ato contrarie o direito; ou quer contrariar o direito, e atua para isso. Sabe que o ato (ou omissão) contraria a sua promessa, viola o direito, a pretensão, a ação ou exceção do seu credor, e pratica o para contrariar o direito. A lei veda-lhe algum ato, ou omissão, e quer violá-la, praticando-o, ou omitindo. Não é preciso que o agente queira as consequências do ato, ainda que sejam próprias desse. Nem que as preveja. Basta querer o ato contrário ao direito.

Não há como se ignorar o fato de que o Recorrente teve a intenção em alcançar o resultado pretendido, que era a de forçar a restituição de valores, cuja liquidez e certeza não comprovou, desobedecendo a legislação e as decisões judiciais, pois inseriu em sua declaração GFIP informação relativa a um crédito que sabia (no momento em que se deu a inserção) não ser passível de compensação. Portanto, ficou comprovada a vontade livre e consciente do

Recorrente, de descumprir decisões judiciais e de compensar valores dos quais não era credor naquele momento.

Diante do exposto, entendo que deve ser mantida, portanto, a multa isolada, aplicada no percentual de 150%.

5. Da aplicação do art. 63 da Lei nº. 9.430/96 e não aplicação da multa de ofício

O Recorrente sustenta que, como existiam decisões suspendendo a exigibilidade dos créditos não deveria ter sido aplicada a multa de ofício. Como destacado anteriormente, equivoca-se o Recorrente no que diz respeito ao efeito das decisões que suspenderam a exigibilidade da contribuição previdenciária com a inclusão de algumas verbas em sua base de cálculo. As decisões judiciais proferidas impedem que o fisco promova a cobrança de valores que estão sendo questionados no processo administrativo e que deixarem de ser pagos durante o questionamento judicial, sob o amparo da decisão que suspenda a sua exigibilidade. As decisões judiciais não autorizaram a restituição/compensação de valores recolhidos antes do ajuizamento da ação, seguindo a ordem do art. 170-A do CTN, que proíbe a compensação antes do trânsito em julgado.

É evidente o equívoco cometido pelo Recorrente, que, em seu Recurso cita jurisprudência inaplicável ao caso, referente a casos em que o que estava sendo cobrado era exatamente o que estava *sub judice* abarcado com decisão que suspendia a exigibilidade dos créditos.

No presente caso, não há que de falar em auto de infração para prevenir a decadência ou lançamento de valores que deixaram de ser pagos a título e contribuição previdenciária no decorrer dos processos judiciais. Como já amplamente discutido, aqui se trata de glosa de compensações realizadas em desconformidade com a legislação, sendo a cobrança de débitos declarados e não pagos, decorrência lógica da glosa realizada.

6. Inconstitucionalidade da multa em razão da ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco

Ainda com relação à multa isolada, alega o Recorrente a inconstitucionalidade, em razão de ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Deixo de apreciar tal argumento em razão do disposto na Súmula CARF nº 2:

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

7. Da responsabilidade solidária do sócio administrador

Sustenta o Recorrente que o sócio administrador teria sido indicado como solidariamente responsável pelo débito sem que estivessem comprovados os excessos previstos no art. 135 do CTN, condição necessária à solidariedade passiva.

O Relatório fiscal justifica da seguinte forma a responsabilidade solidária:

11.1.1. De acordo com o inciso III, do art. 135 do Código Tributário Nacional, Lei 5172 de 25.10.66. são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

11.1.2. **Conforme constatamos na verificação dos processos judiciais apresentados pela Empresa, a mesma não respeitou o disposto nas sentenças judiciais em relação ao art. 170-A do CTN, ou seja, as compensações só poderiam ser feitas após o trânsito em julgado da sentença em relação às rubricas: auxílio doença, acidente e aviso prévio indenizado e débito terceiro o quem efetivamente, não havia ocorrido na época das compensações. A Empresa também efetuou a compensação de créditos inexistentes, uma vez que considerou o pagamento de diversas parcelas incidentes de contribuição previdenciária como recolhimento indevido.**

11.1.3. Por esta razão, seus representantes legais respondem solidariamente pelo seguinte crédito previdenciário devido neste processo: 10.580.720.525/2013-68. (grifos acrescidos)

O Termo de Sujeição passiva solidária (e-fls. 163/165) não acrescenta quaisquer justificativas para a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio administrador. O responsável solidário foi intimado do lançamento e não apresentou impugnação.

Esclareça-se ainda que embora a Autuada conteste a responsabilidade solidária atribuída à pessoa antes identificada, a legitimidade para impugnar a responsabilidade tributária cabe aos responsáveis arrolados pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva.

Portanto, resta caracterizada a falta de interesse de agir e legitimidade da autuada para agir em nome de qualquer sujeito passivo indireto no que tange à exclusão de sua responsabilidade solidária, uma vez que, note-se, mantida ou rechaçada a solidariedade, continuaria o montante lançado a poder ser exigido da autuada, sem qualquer benefício de ordem.

Nesse sentido, vale ressaltar o enunciado da Súmula nº 172, determinando que:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Diante do exposto, deixo de apreciar o argumento do Recorrente no que diz respeito à responsabilidade solidária.

8. Conclusão

Em razão do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade, e no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa