



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



**Processo nº** 10580.723149/2012-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.503 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de março de 2024  
**Recorrente** PROMEDICA - PROTECAO MEDICA A EMPRESAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA PÚBLICA

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

#### **ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA CARF 02**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

O CARF falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

#### **NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Veza que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

#### **MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

**MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO.**

Diante da existência de compensação indevida e de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor do débito indevidamente compensado, sem necessidade de imputação de dolo, má fé, falsidade ou simulação na conduta do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de inconstitucionalidade, retroatividade benigna e solicitação de diligência, e na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nüske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls 273 e ss) interposto contra decisão da 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (fls. 258 e ss) que manteve as autuações (autos de infração 51.003.037-8 e 51.003.038-6) relativas a glosa de compensações e multa isolada, para o período de 01/01/2009 a 31/12/2010.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve as autuações:

O presente processo tem por objeto os seguintes Autos de Infração, lavrados contra a empresa acima identificada:

- Auto de Infração Debcad nº 51.003.037-8, lavrado para exigência dos valores devidos em razão da glosa de compensações de contribuições previdenciárias efetuadas indevidamente pela empresa nas competências de 01/2009 a 12/2010. O valor total desse crédito tributário é de R\$ 1.851.657,50 (valor consolidado em 22/03/2012, incluindo as contribuições exigidas, juros e multa de mora).
- Auto de Infração Debcad nº 51.003.038-6, lavrado para exigência da multa isolada devida em razão da realização de compensação mediante informação de créditos inexistentes (declaração falsa). Essa multa foi aplicada no montante de R\$ 1.963.020,28, o que corresponde a 150% do valor compensado indevidamente, conforme disposto no art. 89, § 10, da Lei 8.212/91.

Segundo consta no Relatório Fiscal, "*o contribuinte efetuou compensação de créditos inexistentes uma vez que considerou o pagamento de diversas parcelas incidentes de contribuição previdenciárias como recolhimento indevido*". De acordo com o referido Relatório, a empresa apresentou planilha de compensação demonstrando que os valores compensados se referiam a "*valores pagos sobre salário maternidade, férias gozadas e 1/3 de férias gozadas, sem o respectivo suporte legal ou jurídico*".

A fiscalização mencionou existência de dois processos judiciais ajuizados pelo contribuinte para discutir "a incidência de contribuição sobre o salário-maternidade, 1/3 de férias, insalubridade, periculosidade e outras parcelas", e observou que "tais processos tiveram sentenças desfavoráveis ao contribuinte em relação às parcelas que foram previamente compensadas", salientando ainda que mesmo que as sentenças tivessem sido favoráveis (...) os valores somente poderiam ser compensados após o trânsito em julgado da sentença, conforme disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional".

A empresa autuada apresentou impugnação tempestiva, com as alegações a seguir sintetizadas:

- Afirma que os créditos utilizados nas compensações são valores discutidos em ações judiciais nas quais busca o direito de crédito relativo aos recolhimentos feitos indevidamente a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ao empregado no 15 primeiros dias que antecedem a concessão do auxílio-doença/auxílio-acidente, sobre as férias indenizadas e o respectivo adicional de 1/3, bem como sobre insalubridade, periculosidade e outras parcelas.

- Alega que fazia jus à compensação dos referidos valores, tendo em vista a atual posição da jurisprudência, que tem sido favorável a sua tese. Afirma também que a autoridade fiscal deixou de observar a decisão proferida no Mandado de Segurança n.º 0020064.16.2007.401.3300 (2007.33.00.020073-6), que reconheceu serem indevidas as contribuições incidentes sobre os 15 dias que antecedem o auxílio doença e acidente e sobre o terço constitucional de férias.

- Destaca que a empresa sempre cumpriu todas as suas obrigações fiscais, sendo prova disso os documentos apresentados no decorrer da fiscalização, os quais demonstram recolhimentos relativos às contribuições previdenciárias do período lançado no Auto de Infração e ratificam o fato de que a impugnante está adimplente com o fisco previdenciário. Alega que os débitos apurados pela fiscalização devem ter sua exigibilidade suspensa, em razão da apresentação da presente impugnação, conforme disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

- Discorre sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, citando o art. 195 da Constituição Federal, o art. 22 da Lei 8.212/91 e também diversos dispositivos da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009. Destaca que a incidência da contribuição patronal limita-se aos valores pagos como retribuição ao trabalho efetivo ou potencial. Afirma que já se tentou, através das Medidas Provisórias 1.523-13 e 1.596-14, ampliar a hipótese tributária para além dos valores pagos como contraprestação de serviços, contudo essa ampliação foi prontamente obstada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, na ADIN n.º 1659-6, e depois acabou sendo expressamente rejeitada quando da conversão da MP em lei. Diante disso, conclui que a exigência de contribuição sobre as importâncias pagas nos primeiros 15 dias de afastamento do empregado por doença ou acidente e sobre os valores pagos a título de abono constitucional de 1/3 de férias constitui inegável ofensa ao princípio da legalidade estrita e ao histórico legislativo e jurisprudencial, pois nas referidas situações é óbvio que o empregado não presta serviços nem fica a disposição da empresa.

- Afirma que a compensação facultada pelo art. 66 da Lei 8.383/91 ocorre no âmbito do lançamento por homologação e independe de autorização da Administração Pública, cuja participação na operação cinge-se à posterior revisão, com a possível homologação

ou com o lançamento em razão da discordância total ou parcial com a compensação realizada. Assevera que essa hipótese não se confunde com a modalidade de compensação prevista nos artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, que cuida da compensação realizada diretamente pelos agentes fiscais, a pedido do contribuinte, extinguindo crédito tributário já constituído, nos termos do art. 156, II, do CTN. Anota que a distinção entre esses regimes de compensação tem sido destacada pelo Superior Tribunal de Justiça e, por fim, conclui que a Administração não pode vincular o procedimento de compensação efetuado pelo contribuinte ao trânsito em julgado da decisão judicial.

- Alega que a apresentação de GFIP é apenas uma obrigação acessória do contribuinte, que não substitui o lançamento tributário, ato administrativo vinculado e obrigatório atribuído de maneira privativa à autoridade fiscal (art. 142 do CTN). Afirma que é função do sujeito ativo da obrigação tributária, em caso de averiguação de ausência de pagamento ou de compensações indevidas, proceder ao lançamento de ofício e notificar o sujeito passivo. Argumenta que o contribuinte, ao informar em GFIP a suspensão pagamento com fundamento em processos judiciais, não pratica nenhum ato tendente a constituir o crédito tributário, e portanto não há razão para que o Fisco proceda à inscrição em dívida ativa e à respectiva cobrança de seus créditos.

- Contesta a aplicação da taxa Selic, afirmando que a mesma tem natureza remuneratória e não pode ser utilizada para correção de débito tributário. Nesse sentido, cita decisão proferida em 2002 pelo Superior Tribunal de Justiça. Alega também que esse índice configura ofensa ao art. 161, § 1º, do CTN, que estabelece juros de 1% ao mês, percentual que não poderia ser ultrapassado pela lei ordinária. Conclui que a aplicação da taxa Selic na esfera tributária caracteriza locupletamento ilícito do Fisco à custa do particular, pois exacerba a quantia real desembolsada a título de tributo.

- Afirma que a multa isolada de 150% deve ser afastada, seja pela inexistência de indício de apuração indevida de créditos, seja por se tratar de multa confiscatória, desproporcional e desarrazoada. Assevera que a boa-fé da empresa é comprovada pelo fato de que todas as informações, procedimentos e documentos relativos aos recolhimentos indevidos e às compensações efetuadas foram submetidos ao crivo do Judiciário e da fiscalização (que figura como autoridade impetrada no mandado de segurança), além do Ministério Público Federal, que atua no processo como custos legis.

Ao final, com base nesses argumentos, a empresa pediu que seja dado provimento à impugnação e que sejam julgados improcedentes os autos de infração. Requereu também a intimação do seu patrono para a realização da oportuna sustentação oral por ocasião do julgamento da impugnação.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO DISCUTIDO JUDICIALMENTE, NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO.

É expressamente vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Aplica-se multa isolada correspondente a 150% do valor das contribuições previdenciárias compensadas indevidamente, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Para esse fim, considera-se falsa a declaração de créditos para os quais há vedação legal expressa de aproveitamento por meio de compensação.

#### JUROS DE MORA. TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

As contribuições previdenciárias em atraso estão sujeitas à incidência de juros moratórios equivalentes à taxa Selic, em virtude de previsão legal expressa.

#### ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INVIABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

É vedado à autoridade julgadora afastar aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 16/09/2014 (fls. 271), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 30/09/2014 (fls. 273 e ss), insurgindo-se contra os lançamentos ao fundamento de que:

1 – relativamente ao DEBCAD 51.003.037-8, referente às compensações, aderiu ao REFIS, restando ao contencioso o DEBCAD 51.003.038-6 que aplicara multa isolada;

2 – inaplicável a multa de 150%, inexistindo falsidade ou fraude, e que entregara GFIP, conforme disposições legais.

3 – ausência de dolo, má fé ou descrição da falsidade, ensejadores da nulidade da autuação, com ofensa à ampla defesa.

4 – caráter confiscatório da multa de 150%.

5 – aplicação da multa mais benéfica, qual seja a do art. 32-A da Lei 8.212/91.

6 – conversão do julgamento em diligência, para que seja verificada se:” 1- *Se no presente Auto de Infração está sendo cobrada a parcela indevida da Contribuição Previdenciária relativa aos valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado e de 1/3 (um terço) de férias, conforme decisão proferida nos Mandados de Segurança informado, bem como na decisão proferida pelo STJ em sede de RECURSO REPETITIVO;*

*2- Se os créditos tomados e cuja compensação restou glosada referem-se aos valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado, salário maternidade e férias e adicional de 1/3 (um terço) de férias, valores cuja inclusão na base de cálculo da Contribuição Previdenciária é totalmente controversa à luz do atual posicionamento da jurisprudência.”*

Requer: “*Inicialmente, requer a devolução dos autos à instância a quo para, nos termos do Art. 62 -A do RI do CARF e da Lei 10.522/02, aplicar a decisão proferida pelo STJ (anexo - REPETITIVO - HIDROJET), principalmente para revisar/retificar o lançamento.*

*Por fim, requer-se seja o presente RECURSO VOLUNTÁRIO recebido no devido efeito suspensivo, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTNº e artigo 56 do Decreto nº 70.235/1972, dando-se à este completo PROVIMENTO para reformar a decisão exarada no*

*Acórdão 06-45.023 - 7ª Turma da DRJ/CTA nos autos do processo 10580.723149/2012-82, julgando-se TOTALMENTE IMPROCEDENTES os Autos de Infração, para que a RECORRENTE não seja compelida ao recolhimento indevido dos supostos débitos de Contribuições Previdenciárias, DEBCAD: 51.003.38-6, referente à multa isolada de 150%, devendo o presente auto de infração ser considerado nulo.”*

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sonia de Queiroz Accioly, Relator.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do recurso.

Isto em razão do fato de que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2:

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

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Assim, não cabe conhecer da insurgência apresentada no Recurso relativa à inconstitucionalidade da multa aplicada.

Também não se pode conhecer do pedido de aplicação da retroatividade benigna, com lastro do art. 32-A, da Lei 8.212/91.

O art. 32-A, da Lei 8.212/91, descreve infração tributária consistente no ato de deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que apresentar com incorreções ou omissões e suas penalidades.

Entretanto, a autuação descreve infração diversa e específica.

No caso de compensação, a mesma lei 8.212/91, traz norma especial determinando penalidade aplicável se houver compensação indevida com falsidade de declaração.

Tratando-se de aparente conflito de normas, prevalece a lei específica – *lex specialis*, bem descrita na atuação.

Assim, não sendo a autuação relativa a CFL 68 ou 78, e não aplicado o art. 32, da Lei 8.212/91, o pedido de aplicação do regramento mais benéfico do art. 32-A, da Lei 8.212/91, foge aos contornos da lide administrativa.

Ressalta-se que o litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

Assim, não se conhece do pedido de aplicação da retroatividade benigna.

Também não se pode conhecer do pedido de diligência.

Segundo o Recurso, o Recorrente busca a conversão do julgamento em diligência, para que seja verificada se:

” 1- Se no presente Auto de Infração está sendo cobrada a parcela indevida da Contribuição Previdenciária relativa aos valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado e de 1/3 (um terço) de férias, conforme decisão proferida nos Mandados de Segurança informado, bem como na decisão proferida pelo STJ em sede de RECURSO REPETITIVO;

2- Se os créditos tomados e cuja compensação restou glosada referem-se aos valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado, salário maternidade e férias e adicional de 1/3 (um terço) de férias, valores cuja inclusão na base de cálculo da Contribuição Previdenciária é totalmente controversa à luz do atual posicionamento da jurisprudência.”

Ocorre que esse pedido e as providencias requeridas não dizem à prática infratora descrita na autuação objeto do contencioso tributário destes autos.

Segundo o Relato Fiscal:

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD No. 51.003.038-6

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL - R\$ 1.963.020,28

#### 1. IDENTIFICAÇÃO DO DÉBITO

1.1 O sujeito passivo identificado em epigrafe está sendo notificado, através do Auto de Infração(AI) 51.003.038-6, a recolher débito no montante de R\$ 1.963.020,28 (...), consolidado em 26/03/2012, referentes a multa de ofício (multa isolada) da compensação efetuada sem o devido crédito, nos termos do art. 89, §10, da Lei 8.212/91.

Desta forma, na presente autuação não se discutem rubrica e competências, mas apenas aplicação da multa de ofício. Sendo esse o objeto do lançamento, as providências requeridas fogem ao contorno da lide administrativa, determinando o não conhecimento do pedido que traz matéria alheia ao contencioso tributário em julgamento.

Mesmo que assim não fosse, é preciso considerar que a deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

O deferimento de pedido de diligência somente ocorrerá se comprovada a necessidade à formação de convicção.

Não havendo correlação direta e não sendo pertinente ao contexto do lançamento, caso conhecido o pedido seria de plano inferido, havendo elementos suficientes na instrução processual à formação de convicção do Julgador.

Por fim, ressalta-se que relativamente ao DEBCAD 51.003.037-8, referente às compensações, referente às compensações, o Recorrente afirmou adesão ao parcelamento, restando ao contencioso o DEBCAD 51.003.038-6 relativo à aplicação da multa isolada.

#### **Das Nulidades**

O Recorrente alega existência de vício que leva a nulidade do lançamento.

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo

para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

*“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.”(p 425).*

### **Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.**

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais e sobrepô-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade, arbitrariedade ou nulidade ao feito.

Soma-se a isso, o entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O Recorrente alega ausência de dolo, má fé ou descrição da falsidade, ensejadores da nulidade da autuação, com ofensa à ampla defesa

A alegação de fato diz respeito ao mérito da autuação, e não a vício ensejador de mácula fatal. Dessa forma, a alegação será abordada no exame meritório do lançamento.

A Impugnação notifica a plena compreensão do lançamento, afastando a nulidade por falta de motivação/fundamentação.

### **Das nulidades alegadas**

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

### **Do Mérito**

O Recorrente assinala inaplicável a multa de 150%, inexistindo falsidade ou fraude, e que entregara GFIP, conforme disposições legais. Que há ausência de dolo, má fé ou descrição da falsidade.

A respeito do presente lançamento, o Colegiado de Piso assinalou que:

#### **Multa de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8.212/91**

A penalidade aplicada pela fiscalização nº Auto de Infração nº 37.355.194-0 tem como fundamento legal o § 10 do artigo 89 da Lei 8.212, de 1991:

*§ 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 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)*

A seguir transcrevo o inciso I do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

Da leitura conjunta dos comandos legais acima transcritos depreende-se que deve ser aplicada multa correspondente a cento e cinquenta por cento do valor total do débito compensado, quando presentes os seguintes elementos: 1) compensação indevida; 2) falsidade da declaração apresentada.

Na análise feita no tópico anterior, já restou demonstrado que as compensações efetuadas pela empresa nas competências de 08/2008 a 12/2008 eram indevidas. Resta verificar então o segundo elemento necessário à aplicação da multa de 150%, ou seja, verificar se houve falsidade da declaração apresentada.

A meu ver, o fato de o contribuinte ter informado como compensável um crédito cujo aproveitamento em compensação é vedado expressamente pela legislação mostra-se suficiente para configurar a falsidade da declaração, e enseja a aplicação da multa prevista no artigo 89, § 10, da Lei 8.212/91.

Parece-me evidente que a tentativa de aproveitamento de créditos não passíveis de compensação foi feita de forma consciente e intencional pela autuada. Não há como imaginar que ela não tivesse consciência de que aqueles valores eram imprestáveis para fins de compensação, pois o artigo 170-A do Código Tributário Nacional é extremamente claro e objetivo ao dispor que o tributo objeto de contestação judicial não pode ser aproveitado em compensação antes do trânsito em julgado.

Ademais, observo que as próprias decisões judiciais proferidas no processo do contribuinte (Mandado de Segurança nº 2007.020492-5), tanto na primeira como na segunda instância, determinaram a aplicação do artigo 170-A. Veja-se o que constou na fundamentação da sentença de primeiro grau proferida pelo Juiz Federal Substituto da 13ª Vara Federal/BA, Eduardo Gomes Carqueija:.

(...)

E no presente caso a empresa efetuou o referido procedimento – impondo aqueles consideráveis ônus e riscos à Fazenda Pública – com base em um crédito cuja existência era (e até hoje é) incerta e cujo aproveitamento mediante compensação é expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, resta plenamente demonstrado que a empresa realizou compensação indevida, mediante declaração falsa, de forma deliberada e intencional, com plena consciência de que aqueles recolhimentos não poderiam ser utilizados para compensação naquele momento. Portanto, mostrou acertada a aplicação da multa de 150%, no termos do art. 89, § 10, da Lei 8.212/91.

Quanto à alegação de que essa multa caracterizaria ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da vedação ao confisco, cabe esclarecer que a atividade do Auditor-Fiscal é meramente executiva e vinculada ao fiel cumprimento das leis, principalmente quando se trata de lançamento tributário. Assim, a autoridade fiscal deve observar estritamente os atos normativos vigentes, não lhe cabendo questionar a constitucionalidade dos mesmos. Essa vinculação abrange inclusive os órgãos de julgamento administrativo, conforme disposto no artigo 26-A do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

(...)

Portanto, não há que se falar em inconstitucionalidade da multa de 150%, que foi aplicada no presente caso com pleno fundamento na legislação em vigor, devendo então ser mantido integralmente o Auto de Infração nº 51.003.038-6.

Correta a Decisão de Piso,

Importa consignar que esta Relatora já votou no sentido de que a aplicação da penalidade decorreria da aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96.

Entretanto, revisitando o tema, esta Relatora curva-se à posição expressada em recente julgado, **Acórdão n 2202-009.906, de 10/05/2023**, oportunidade em que a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva destacou, em caso semelhante, que comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, má-fé ou fraude, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada:

Assim, a fiscalização homologou as compensações autorizadas judicialmente, glosando aqueles em que o juiz, expressamente, determinou a aplicação do art. 170-A, ou seja, possibilidade de compensação somente após o trânsito em julgado das ações propostas, de forma que a recorrente, a despeito de tais determinações judiciais e à revelia da legislação, declarou em GFIP créditos que não gozavam de certeza e liquidez (exceto aqueles judicialmente autorizados - fl.).

Não pode a recorrente negar que declarou a extinção de débitos com créditos inexistentes até aquele momento, em relação aos quais descumpria até mesmo as decisões judiciais exaradas em processos movidos por ela mesma.

Nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91,

*§ 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.*

No caso concreto resta claramente caracterizada a hipótese de compensação indevida.

Ainda nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, acima copiado, diante de compensação indevida, caso se comprove falsidade da declaração apresentada, será aplicada a multa em comento em dobro.

Quanto a esse segundo elemento (falsidade da declaração apresentada), a contribuinte alega que a mera indicação em GFIP de direito creditório oriundo de ação judicial antes do trânsito em julgado da mesma não caracteriza falsidade da declaração; acrescenta que não há dolo, má-fé ou falsidade na declaração a ensejar a aplicação da multa em tal elevada monta, mas caracteriza nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa, pois o lançamento se deu com base em indícios, além da superficial descrição dos fatos; além disso, conclui que a multa aplicada é confiscatória. Sustenta que detém o direito à compensação independente de autorização judicial, conforme art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Inicialmente quanto ao art. 66 da Lei 8.383/91, tal matéria já foi enfrentada alhures.

Quanto a ser confiscatória, tal argumento esbarra em verbete sumular deste Conselho, ou seja:

*Súmula CARF nº 2:*

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

Os princípios constitucionais devem ser observados pelo legislador no momento da elaboração da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional, pois desenvolve atividade vinculada e obrigatória. Ademais, a multa foi aplicada em estrita observância ao que dispõe o § 10 do art. 89 da Lei n 8.212, de 1991, de forma que sem razão o recorrente em suas alegações.

Quanto aos demais argumentos, a falsidade da declaração está presente, pois foram inseridos valores que sabidamente não eram, por expressa determinação legal e judicial, passíveis de compensação, sobre os quais não havia certeza e liquidez, havendo, portanto, o intuito de suprimir ou reduzir deliberadamente as contribuições previdenciárias a serem recolhidas nos 3 (três) anos em que ocorreu a pretensa compensação.

As condutas adotadas não deixam dúvidas que, diferente do que alega a recorrente, no sentido de que *“a mera indicação em GFIP de direito creditório oriundo de ação judicial antes do trânsito em julgado da mesma não caracteriza falsidade da declaração”*, no meu entendimento caracteriza sim, pois não havia dúvidas quanto à sua impossibilidade, de forma que, ao declarar créditos para os quais havia expressa determinação judicial que não deveriam ser declarados, incorreu a contribuinte em apresentação de informação falsa.

Conforme excertos dos votos abaixo colacionados, *“falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo”*, liquidez e certeza estas que não existiam em relação aos créditos declarados, uma vez que não amparados por sentença judicial definitiva (pelo contrário, havia determinação judicial vedando a compensação até o trânsito em julgado), nem por lei, de forma que resta caracterizada a falsidade da informação prestada. Nesse mesmo sentido, cito jurisprudência deste Conselho:

**9202-008.264 – CSRF / 2ª Turma, 23 de outubro de 2019**

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade, caracterizada pela inclusão, na declaração, de créditos que o Contribuinte sabe serem inexistentes, de fato ou de direito, tendo em vista a compensação antes do trânsito em julgado das ações judiciais.

**Acórdão nº 9202-007.493, de 30/01/2019**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Por fim, há farta jurisprudência no âmbito deste Conselho no sentido de que, uma vez comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada. Nesse sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 2301-002.736 pelo Conselheiro Mauro José da Silva:

O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso.

Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade.

Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64.

Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo.

Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

...

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade ( ex.: incluir na carteira de habilitação que o motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

*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.*

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo.

...

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

A decisão a quo afirmou que a compensação indevida não pode induzir inexoravelmente à falsidade. De fato, não pode e não o faz. Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade.

Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parece-nos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

Nesse mesmo sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 9202-005.308, da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9.430....

...

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

...

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

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

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionarioaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso./Mentira, calúnia./Hipocrisia; perfídia./Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”...

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Assim, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é utilizado apenas para determinar o percentual da multa a ser aplicado, independente da configuração de outras condutas, devendo ser afastados quaisquer questionamentos no sentido de que a compensação indevida não representaria os ilícitos previstos naquela lei (sonegação ou fraude).

Nesse mesmo sentido, cito os seguintes acórdãos precedentes. 9202-010.162, de 24/11/2021; 9202-009.265, de 14/11/2020, dentre outros.

Cabe frisar ainda que não se aplica ao presente caso o Tema 736, qual seja “Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§15 e 17, da Lei nº 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal, um vez que ali foi fixada 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". No caso concreto, não se trata de mera negativa de homologação da compensação, mas de caso de falsidade devidamente fundamentado e comprovado.

Por fim, também não prosperam as alegações de cerceamento de defesa por ter o lançamento se dado com base em indícios, além da superficial descrição dos fatos. Conforme visto acima, o lançamento foi efetuado em estrita observância ao art. 170-A do CTN e às decisões judiciais, sendo os fatos devidamente descritos, conforme excertos do Relatório Fiscal acima copiados.

Lastreada a fundamentação acima, mantem-se, pelos seus fundamentos, o lançamento e a R Decisão de Piso.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de inconstitucionalidade, retroatividade benigna e solicitação de diligência, e na parte conhecida, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly