



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.728344/2014-61
ACÓRDÃO	2101-003.405 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EXPRESSO VITÓRIA BAHIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NÃO CONHECIMENTO. LANÇAMENTO. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. PENALIDADE. NÃO CONFISCO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa isolada, quando comprovada a falsidade da declaração de compensação, no patamar de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

COMPENSAÇÃO PROMOVIDA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. OFENSA AO ART. 170-A DO CTN. SÚMULA CARF 206.

A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. 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 à exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos constantes do recurso que questionaram a glosa das compensações; o direito aos créditos de valores pagos que não teriam natureza remuneratória ou se incorporariam à aposentadoria; as diferenças entre Gilrat e FAP e a multa de ofício imposta e do argumento de inconstitucionalidade da multa isolada imposta; e na parte conhecida, negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 998/1028) interposto por EXPRESSO VITÓRIA BAHIA LTDA em face do Acórdão nº. 08-35.742 (e-fls. 977/987), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

O processo administrativo era composto por três Autos de Infração, conforme explicitado pelo Relatório Fiscal (e-fls. 25 e ss)

3. Por descumprimento de obrigação principal, foram lançadas, através do **AI nº 51.062.915-6**, as contribuições sociais relativas à glosa de compensação em GFIP(Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social); bem como, através do **AI nº 51.062.916-4**, as contribuições atinentes à diferença de GILRAT(financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho)incidentes sobre a remuneração dos empregados declarada na GFIP.

Além disso, por ter havido a inserção de créditos indevidos em GFIP, foi aplicada, através do **AI nº 51.062.917-2**, a multa isolada de 150%.

Conforme relatado pelo Relatório Fiscal, a contribuinte tem como objeto principal o transporte urbano de passageiros no Município de Salvador/BA, e promoveu compensações nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP das competências 09/2012 a 12/2012 e 13/2012, tendo informado referir-se às seguintes verbas: horas extras, adicional noturno, adicional de insalubridade, férias, adicional de periculosidade, terço de férias, “atestado médico” e salário-maternidade. Não há qualquer provimento jurisdicional que autorize as compensações.

O Mandado de Segurança Coletivo nº 0016277-37.2011.4.01.3300 impetrado pelo Sindicato das Empresas de Transportes de Passageiros de Salvador, para discussão da incidência de contribuição previdenciária sobre horas extras, adicional noturno, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade teve decisão desfavorável à contribuinte. A sentença proferida no processo **autorizava apenas a compensação, após o trânsito em julgado, do adicional de transferência**, rubrica que não constava nas planilhas de compensações realizadas pela empresa.

De acordo com a fiscalização, a contribuinte sabia que não tinha respaldo legal para efetuar as compensações e mesmo assim as efetuou, inserindo créditos inexistentes na GFIP. Assim, foi aplicada a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991. Foi cobrada diferença de RAT ajustado referente ao período 01/2012 a 12/2012. A contribuinte declarou corretamente a alíquota GILRAT na GFIP (3%), **todavia declarou um Fator Acidentário Previdenciário – FAP de 1, quando o correto era 1,2741**. Assim, ao invés de recolher a contribuição com a alíquota de GILRAT ajustado de 3,8223%, aplicou alíquota de 3,0000%, o que resultou em uma diferença de 2,0010%. **A diferença apurada, portanto, foi lançada**. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

As condutas de inserir créditos indevidos nas GFIP e de informar a menor a alíquota FAP, de acordo com a fiscalização, caracterizam infração à lei. Assim, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, o sócio administrador, **Esdras Ribeiro da Silva** foi responsabilizado pela Auditoria, por solidariedade. O Termo de Sujeição Passiva Solidária, bem como os Autos de Infração, foram enviados a Esdras Ribeiro da Silva, porém a correspondência foi devolvida, tendo sido registrado pelos Correios como motivo: “Recusado”. Ele foi, então, intimado por meio do **Edital 267/2014**, com período de publicação 13/11/2014 a 28/11/2014.

A empresa foi cientificada do Auto de Infração em 23/10/2014, e apresentou Impugnação, em 17/11/2014 cujas razões foram assim resumidas pela decisão de piso:

1. As compensações foram efetuados em acordo com a legislação aplicável(art. 74 da Lei nº 9.430/1996) e, em especial, a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.
2. A empresa vinha recolhendo indevidamente contribuição previdenciária, tendo sido até conservadora ao efetivar as compensações, já que tinha crédito maior do que o compensado. Além disso, apesar da tese dos cinco mais cinco, somente

compensou créditos oriundos dos últimos cinco anos, contados do início da primeira compensação. Na verdade, efetivou as compensações somente de valores suficientes para sanar algumas necessidades urgentes e imediatas de caixa, as quais surgiram diante da crise financeira que vem assolando empresas do ramo.

3. Os valores compensados relacionam-se a parcelas de caráter indenizatório, pagas sem habitualidade e que não remuneram serviços efetivamente prestados. Segundo jurisprudência pacífica, as seguintes verbas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária: aviso prévio indenizado, 13º (décimo terceiro) salário proporcional ao aviso prévio indenizado, férias não gozadas, todas as verbas de cunho estritamente social, terço constitucional de férias, 15 (quinze) primeiros dias que antecedem os auxílios doença e acidente, férias gozadas, horas extras, salário-maternidade e adicionais de insalubridade, noturno e de periculosidade.

4. Seguem as planilhas com as parcelas compensadas, as quais consistem na licença concedida nos 15 (quinze) primeiros dias que antecedem o auxílio-doença/auxílio acidente, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, férias gozadas, horas extras, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade e salário maternidade.

5. O Superior Tribunal de Justiça – STJ em recente julgamento com uniformização de jurisprudência em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do Código de Processo Civil), que vincula a sua adoção em casos análogos, decidiu definitivamente pela exclusão do terço constitucional de férias, dos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio doença e o auxílio-acidente e do aviso prévio indenizado (REsp 1.230.957). Mesmo antes dessa decisão a Primeira Seção do STJ já havia uniformizado a sua jurisprudência nesse sentido. O Supremo Tribunal Federal – STF também já decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias (AI-AgR nº 603.537/DF). Diversos julgados, inclusive das duas turmas da 1ª Seção do STJ também já vinham entendendo não incidir contribuição previdenciária sobre o valor pago nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença e o auxílio-acidente.

6. Quanto às férias gozadas e salário-maternidade, o STJ, uniformizando a jurisprudência, no julgamento do REsp 1.322.945/DF decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária. Também há de ser destacada a decisão monocrática da Exma. Ministra Eliana Calmon nesse mesmo sentido.

7. O Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do Ag. Reg. no RE 545.317-1/DF entendeu que não incide contribuição previdenciária sobre as horas extras, por ter caráter indenizatório. Há outras decisões do STF com o mesmo entendimento transitadas em julgado.

8. A própria Receita Federal apresentou proposta incluída em medida provisória aprovada em 2013, pretendendo seguir as decisões do STF e do STJ nos casos de repercussão geral e recursos repetitivos, respectivamente.

9. Os adicionais de insalubridade, periculosidade e noturno são verbas de inegável natureza indenizatória, pois compensam o trabalhador pelo desgaste físico sofrido. O Decreto nº 5.005/2004 promulgou a Convenção nº 171 da Organização Internacional do Trabalho relativa ao trabalho noturno, a qual reconhece em vários dispositivos a natureza compensatória dessas verbas. As naturezas indenizatórias do adicional de insalubridade e do adicional de periculosidade podem ser constatadas nos arts. 186 e 193 da Consolidação das Leis do Trabalho, que definem esses tipos de atividade. Essa tese já foi aceita pelo Tribunal Regional Federal - TRF da 1ª Região e pelo STJ.

10. A Expresso Vitória Bahia possui, ainda, diversos créditos líquidos e certos não discriminados, a exemplo das mesmas verbas expostas, mas relativas a meses posteriores às compensações efetuadas, que não foram inseridos nas memórias de cálculo anexadas à defesa.

11. Não faz sentido a cobrança de diferenças de recolhimento de GILRAT x FAP quando a empresa possui um enorme crédito em face da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior sobre parcelas de natureza indenizatória.

12. A multa de ofício aplicada no percentual de 75% tem efeito de confisco, contrariando o art. 150, IV, da Constituição Federal, tanto por ser elevada, quanto por não existir ato ilícito por parte da contribuinte. Eventual falta de pagamento de INSS pela contribuinte não configura ilicitude em face de sua qualidade de credora do órgão arrecadador.

13. Uma vez que, no caso, a compensação fundamentou-se em jurisprudências pacificadas do STF e do STJ, no rito de repercussão geral e recursos repetitivos, não houve má fé ou falsidade na declaração, não podendo ser aplicada a multa isolada de 150%. Esse é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

14. A multa de mora de 20% é confiscatória, já tendo o STF declarado a sua inconstitucionalidade (RE 754.554/GO).

15. Ao aplicar as multas, a Auditoria Fiscal atentou também contra os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

16. Quanto ao Mandado de Segurança 0016277-37.2011.4.01.3300, atualmente em trâmite na segunda instância da Justiça Federal, trata-se de demanda do sindicato do qual a impugnante faz parte. Contudo, a existência desse processo não impede que a contribuinte ajuíze sua própria ação individual, contendo os mesmos pedidos e causa de pedir da ação coletiva. Ademais, a demanda judicial não abarca a totalidade das verbas indenizatórias aqui discutidas, não interferindo no desfecho do presente processo administrativo fiscal. Embora os pedidos no mandado de segurança coletivo tenham sido rejeitados, não houve ainda o trânsito em julgado e provavelmente a decisão será reformada no tribunal superior.

Ao final, a empresa contribuinte pede que seja acolhida a sua impugnação, para o cancelamento integral do débito fiscal. Requer também que sejam homologadas as compensações efetuadas. Acrescenta que mesmo que o entendimento seja diferente daquele dos tribunais superiores, as parcelas tidas como indenizatórias pela própria União e seus procuradores são suficientes para arrimar o valor compensado. Requer, ainda, que sejam afastadas a multa isolada de 150%, a multa de ofício de 75% (parte do GILRAT x FAP) e a multa de mora de 20%.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 08-35.742 (e-fls. 977/987), que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

APLICAÇÃO DAS DECISÕES DO STF E STJ NOS ACÓRDÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Somente na hipótese da comunicação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, a DRJ deve reproduzir na decisão de primeira instância administrativa a tese dos tribunais superiores objeto de jurisprudência pacífica ou decisão definitiva exarada na forma do rito de repercussão geral ou do rito dos recursos repetitivos.

INTERPOSIÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA. RENÚNCIA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

De acordo com a Lei nº 6.830/80, art. 38, parágrafo único, a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO.

Constitui falsidade o contribuinte declarar compensação de valores pagos de verbas consideradas pela legislação como base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando não está respaldado por nenhuma decisão judicial.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, este está sujeito à multa isolada aplicada no percentual de 75%, duplicado, incidente sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento pelo DTE, em 15/06/2016 conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fls. 995) e apresentou seu Recurso Voluntário (e-fls. 998/1028), em 12/07/2016, conforme carimbo (e-fls. 999) reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

O responsável solidário foi intimado do resultado de julgamento pela via postal, tendo sido o Aviso de Recebimento devolvido (e-fl. 1106), de modo que foi publicado Edital nº. 011052051600271 (e-fls. 1112) com data de afixação em 12/08/2016 e data de desafixação do Edital em 27/08/2016. O responsável solidário não apresentou recurso.

Em 27/10/2017 foi juntada aos autos petição (e-fls. 1116) informando a inclusão dos débitos decorrentes dos **DEBCAD's nºs. 51.062.915-6 e 51.062.916-4** no Parcelamento (PERT) previsto na Instrução Normativa nº. 1711/2017, e requerendo a desistência do recurso voluntário para os referidos lançamentos. O débito constante do **DEBCAD nº. 51.062.917-2**, que trata da **multa isolada em razão da falsidade na compensação**, não foi incluído no parcelamento, tendo se mantido o recurso voluntário para este ponto.

Às e-fl. 1129 foi proferido despacho, determinando o desmembramento dos autos:

Trata-se de petição de desistência de recurso formulado nos autos do processo, em virtude de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de que tratam a Medida Provisória nº 783, de 2017, e a IN RFB nº 1711, de 2017.

Conforme o disposto no § 3º do art.78, Anexo II ao Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, no caso de desistência fica configurada a renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo recorrente, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão que lhe era favorável.

Dessa forma, tenho em vista o disposto no art. 78, caput e § 1º do Anexo II do Ricarf, o processo deve retornar à unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil para análise e processamento da petição de desistência, com eventual retorno ao CARF, após os autos serem apartados, no caso de desistência parcial.

O desmembramento foi promovido, tendo sido emitido o Extrato do débito remanescente (e-fls. 1131/1137).

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

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

Como relatado, os débitos decorrentes dos DEBCAD's nºs. 51.062.915-6 e 51.062.916-4 foram incluídos no Parcelamento (PERT) previsto na Instrução Normativa nº. 1711/2017, e foi requerida a desistência do recurso voluntário para os referidos lançamentos. Dessa forma, não conheço dos argumentos constantes do recurso que questionaram a glosa das compensações; o direito aos créditos de valores pagos que não teriam natureza remuneratória ou se incorporariam à aposentadoria; as diferenças entre Gilrat X FAP e a multa de ofício imposta, em razão do parcelamento e da desistência do recurso.

A recorrente argumenta que a multa isolada ofenderia a cláusula da vedação do confisco tributário prevista na Constituição Federal de 1988, e sustenta que a penalidade imposta (multa isolada em razão da compensação indevida) também deveria observar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Tais argumentos não devem ser analisados pois envolvem análise sobre a inconstitucionalidade da legislação instituidora da penalidade, e tendo em vista a limitação imposta pela Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2 (Aprovada pelo Pleno em 2006) O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos constantes do recurso que questionaram a glosa das compensações; o direito aos créditos de valores pagos que não teriam natureza remuneratória ou se incorporariam à aposentadoria; as diferenças entre Gilrat X FAP e a multa de ofício imposta, em razão do parcelamento e da desistência do recurso, e do argumento de inconstitucionalidade da multa isolada imposta.

2. Mérito

Conforme relatado, o processo tratava, anteriormente, de débitos decorrentes da glosa de compensações realizadas, multa isolada em razão da compensação realizada com falsidade, e recolhimento a menor a título de RAT ajustado, em razão da aplicação a menor do índice FAP. Apenas foi mantida a defesa para o Debcad referente à multa isolada em razão da compensação indevida.

O recurso voluntário foi apresentado antes da desistência e parcelamento de parte dos débitos, por isso trouxe argumentos em defesa das compensações realizadas. Defende o dever de observância das decisões do STF e STJ nos acórdãos de julgamento administrativo, mencionando o Regimento Interno do CARF, que na época da interposição já dispunha que as decisões dos tribunais superiores em sede de recurso repetitivo e repercussão geral seriam reproduzidas pelos conselheiros, dispositivo que continua previsto no atual RICARF. Trazia alegações sobre o Mandado de Segurança Coletivo impetrado pelo Sindicato das Empresas de Transportes de Passageiros de Salvador e o seu direito de continuar a discutir individualmente as

verbas em ação individual, discutindo a decisão de piso que considerou que a recorrente não poderia discutir a natureza das verbas na esfera administrativa em razão da concomitância. O recurso voluntário ainda discorreu sobre o artigo 170-A do CTN, alegando que a fiscalização e a decisão de piso teriam se equivocado na análise do dispositivo, e que as compensações estariam permitidas, pois embasadas em decisões dos tribunais superiores que garantiam os créditos, e repete a argumentação relativa a cada verba que teria sido compensada antes do trânsito em julgado. Alegou, ainda, possuir créditos que superavam as glosas realizadas inclusive para quitar os valores lançados a título de RAT Ajustado. Questionou a multa de ofício qualificada, por ser confiscatória e exorbitante e finalmente, no tópico 10 do Recurso Voluntário, questiona a multa isolada de 150%, afirmando que não há como se defender a falsidade nas compensações realizadas pois não se trata de compensações de créditos inexistentes ou mesmo objeto de fraude. Sustenta que a jurisprudência do STF reconheceu o caráter confiscatório e inconstitucional de penalidades e que a multa ofenderia os princípios constitucionais do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade e requer o cancelamento da multa imposta.

Como se viu, as compensações foram glosadas porque realizadas em descompasso com a legislação. A decisão de piso esclareceu:

De acordo com a Lei nº 6.830/80, art. 38, parágrafo único, a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança **importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.**

É verdade que o mandado de segurança coletivo não exclui a possibilidade da utilização do mandado de segurança individual, não ocorrendo os efeitos da litispendência.

A contribuinte, por outro lado, não apresentou prova alguma de que impetrou mandado de segurança individual, limitando-se a alegar, em tese, que poderia impetrar tal ação no futuro.

Por outro lado, o art. 19 da Lei nº 12.016/2009 dispõe que a sentença ou o acórdão que denegar mandado de segurança sem decidir o mérito não impede que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais. **No caso, na sentença de primeiro grau houve decisão de mérito, pela qual foi indeferido o pleito com relação ao adicional noturno, adicional de horas extras, adicional de periculosidade e adicional de insalubridade. Vale salientar, ainda, que mesmo que houvesse sido deferido o pedido do Sindicato, o MM. Juiz deixou claro que a compensação dos valores recolhidos indevidamente somente poderia ser efetuada após o trânsito em julgado da decisão definitiva, conforme disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional – CTN.**

O julgamento da apelação e do reexame necessário levado a efeito pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região somente se deu em 04/11/2014, tendo sido o acórdão publicado em 21/11/2014. Foi salientada mais uma vez a obrigatoriedade de obediência ao art. 170-A do CTN. **É evidente, pois, que não poderia ter havido**

compensação alguma antes dessa data, ainda que o pleito tivesse sido deferido integralmente. Entretanto, foram deferidas parcialmente a apelação da Fazenda Nacional e a remessa oficial para incluir o adicional de transferência entre as verbas já consideradas base de cálculo da contribuição previdenciária na primeira instância.

É interessante observar o trâmite posterior do processo judicial. Os embargos de declaração foram julgados em 17/11/2015, tendo sido denegados. Em decisão de 30/03/2016, foi negado provimento ao Recurso Especial por a matéria ter sido submetida ao rito dos recursos repetitivos no que diz respeito ao adicional de hora extra, noturno e periculosidade e por a jurisprudência dessa Corte Superior ter firmado entendimento de que os adicionais de transferência e de insalubridade têm natureza salarial e são base de incidência de contribuição previdenciária. Em decisão também de 30/03/2016, o Recurso Extraordinário foi suspenso por a matéria ter sido submetida ao regime de repercussão geral (Tema 20, RE 565.160/SC).

Dessa forma, tendo sido analisado o mérito e não tendo impetrado nenhum mandado de segurança individual, a empresa subordina-se sim ao decidido pelo Poder Judiciário, bem como a Administração Tributária, não podendo ser discutido aqui as verbas objeto da ação judicial, tendo havido renúncia tácita da autuada à esfera administrativa.

Mesmo que fossem consideradas as verbas questionadas judicialmente, destacou-se que não seria possível promover as compensações antes do trânsito em julgado, conforme enunciado da Súmula nº. 206:

Súmula CARF nº 206

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Como as compensações glosadas foram **quitadas** pela recorrente, permanece apenas em questionamento a aplicação da multa isolada, fixada conforme previsão legal contida no § 10º do art. 89 da Lei nº. 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. (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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.**

(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (grifamos)

O aludido dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996, dispunha que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A discussão nos presentes autos acaba por focar na presença ou não do elemento falsidade para a aplicação da multa isolada por compensação indevida, e se a compensação realizada antes do trânsito em julgado e contrariamente à decisão judicial no Mandado de Segurança Coletivo poderia ser considerada falsa.

A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira destacou a existência de duas correntes no CARF, na interpretação do termo *falsidade* constante no §10º do art. 89 da Lei nº. 8.212/91, quando do Acórdão nº. 9202-011.535. Por ser assunto ainda controvertido no âmbito do CARF, entendo que a leitura do voto é importante:

Conforme possível depreender da mera leitura do relatório, duas são as correntes: **uma**, que sustenta que a aplicação da multa de 150% só tem lugar quando comprovado pelas autoridades fazendárias a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou ardilosa pelo sujeito passivo; e **outra**, para qual basta a utilização de créditos não dotados de certeza e liquidez, para que se atraia a aplicação da multa em dobro. É um doloso específico de falsear que se desenvolve nas situações.

Aqueles que se filiam à primeira corrente, via de regra, partem do art. 136 do CTN, hialino ao dispor que, “[s]alvo 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.” Quando o legislador determina, no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que deverá a autoridade fazendária comprovar a falsidade, a situação se amoldaria na ressalva contida no retromencionado dispositivo, eis que “(...) há condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”¹

Sendo assim, haveria de se perquirir – e comprovar – a intencionalidade dolosa

¹ Acórdão nº 2401-007.320, Rel. Cons. RAYD SANTANA FERREIRA, publicado em 20/02/2020 (por maioria)

daquele que fez a declaração supostamente imbuída de informações falsas.

Sustenta-se, assim, que teria a fiscalização

(...) o dever de provar a existência do elemento subjetivo dolo, mais propriamente a intenção de falsificar, exceto se o dolo puder ser extraído das circunstâncias e das peculiaridades do caso concreto. Noutra giro verbal, a autoridade administrativa deve comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.²

(...)

Os que aderem à corrente afirmam, ainda, não pode se confundir a fraude, elemento inarredável do tipo penal, com o erro acerca da matéria jurídica controvertida.³ Isso porque, “[a] ‘informação falsa’ que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico.”⁴ **A despeito de inexistir certeza e liquidez do crédito que se pretendeu compensar, mister que a autoridade fazendária comprove que há na declaração “mentira, fraude, adulteração,”⁵ mormente em atenção ao fato que, numa análise do arcabouço normativo, sanção de tamanha severidade somente estaria reservada aos casos em que houvesse condutas dolosas relativas à sonegação, fraude ou conluio.**⁶

Diametralmente oposta é a posição que sustenta ser **despicienda a comprovação da intenção ardilosa do agente**, eis que silente a lei quanto a esse aspecto⁷. Seguindo a literalidade do que determina o §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, deve a autoridade fazendária **comprovar a falsidade da declaração, que com fraude ou quaisquer outras condutas dolosas não se confunde.**⁸

No vernáculo, o termo empregado pelo dispositivo legal em comento indica “(...) a qualidade ou estado de tudo que é falso ou contrário à verdade ou à realidade.

² Cf. as razões lançadas no voto vencido da lavra do Cons. Rel. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI no Acórdão nº 2402-006.651, publicado em 07/11/2018.

³ Acórdão nº 2202-004.329, Rel.ª Cons.ª JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, publicado em 30/04/2018.

⁴ Acórdão nº 2202-004.329...

⁵ Acórdão nº 2201-006.063, Rel. Cons. DANIEL MELO MENDES BEZERRA, publicado em 18/03/2020. Malgrado teça o Relator considerações acerca de seu posicionamento sobre a matéria, registra curvar-se ao entendimento majoritário de seu colegiado, que rechaça a necessidade de perquirir a intenção dolosa do agente.

⁶ A título exemplificativo, o desiderato de fraudar, sonegar e agir em conluio seria essencial para a imposição da multa duplicada, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela nº 303/06). Este raciocínio aparenta ser o desenvolvido no voto vencedor do Acórdão nº 9202-009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI.

⁷ “Diversamente da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual exige a cabal demonstração, pela administração tributária, de sonegação, de fraude ou de conluio praticado pelo sujeito passivo, na forma em que estas figuras estão disciplinadas nos arts. 71, 72 e 73, respectivamente, da Lei nº 4.502, de 1964, a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, calculada sobre o valor indevidamente compensado, exige apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Logo, não exige a demonstração de dolo para se efetivar a subsunção dos fatos à norma jurídica em comento.” (Acórdão nº 2202005.097, Rel. Cons. LEONAM ROCHA MEDEIROS, publicado em 22/04/2019)

⁸ Nesse sentido, cf. Acórdão nº 2201006.166, Rel. Cons. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, publicado em 31/03/2020.

É a supressão ou a alteração da verdade.”⁹ Em consonância com o significado do verbete em comento, o mero descompasso entre a realidade e as compensações realizadas pelo interessado não atrairia, automaticamente, a aplicação da sanção em dobro.¹⁰ **Declarações que contenham informações lançadas por mero equívoco, por exemplo, não seriam rotuladas falsas. Noutra giro, quando sabia – ou deveria saber – que os créditos que se pretende compensar são carentes de certeza e liquidez, há o falseamento da declaração.**¹¹ Situação em que sói acontecer o reconhecimento da falsidade da declaração é aquela em que ultimada **a compensação sobre valores de contribuições objeto de ação judicial ainda não transitada em julgado – “ex vi” do art. 170-A do CTN.**¹² Editada recentemente a Súmula CARF nº 206, dispondo que “[a] compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.”

A Conselheira se filiou à segunda corrente, manifestando seu posicionamento no sentido de que, quando a norma fala de falsidade, não quer dizer, necessariamente, que esteja caracterizada uma atitude dolosa do contribuinte, ou seja, a falsidade da declaração prescinde do dolo.

O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiro apresentou declaração de voto, complementando a discussão com a menção da Ministra Rosa Weber, quando do julgamento do Tema 736 (ADI 4905), que é relevante para a interpretação das situações nas quais é cabível a penalidade.

O ponto é que no Tema 736 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir da ADI 4905, a Excelsa Corte assentou Tese segundo a qual: “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”.

Logo, para os casos como o presente, não é constitucional que uma mera não homologação de GFIP enseje aplicação de multa isolada. É preciso demonstrar um falsear. Não basta uma mera não homologação do crédito, por si só.

Quem bem aprofundou o acima explanado, inclusive citando o § 10 do art. 89 da Lei 8.212, foi Sua Excelência a Ministra Rosa Weber, no Tema 736 (ADI 4905), nestes termos:

⁹ Cf. Falsidade em SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 2008, p. 598.

¹⁰ Acórdão nº 2402005.007, Rel. Cons. RONNIE SOARES ANDERSON, publicado em 10/03/2016.

¹¹ Assim parece argumentar o Con. Rel. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA em voto vencido do Acórdão nº 9202009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI.

¹² Acórdão nº 9202-008.265, Rel.ª Cons.ª MARIA HELENA COTTA CARDOZO, publicado em 23/10/2019 (decidido por unanimidade, com quatro conselheiros votando pelas conclusões); Acórdão nº 2402005.725, Rel. Cons. MARCELO DE SOUSA SATELES, publicado em 22/11/2019 (decisão por maioria de votos); Acórdão nº 2301-006.317, Rel. Cons. MARCELO DE FREITAS DE SOUZA COSTA, publicado em 09/08/2019 (à unanimidade).

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, em sede de mandado de segurança, afastou a aplicabilidade das multas previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010) nos casos onde não se caracteriza a má-fé do contribuinte, aplicando precedente de sua Corte Especial que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 5007416-62.2012.404.0000, declarou a inconstitucionalidade de referidos dispositivos.

(...)

(...)

Delineado esse contexto, observo que a legislação tributária federal contempla um conjunto de medidas punitivas especificamente direcionadas a punir os contribuintes que, agindo com má-fé e abuso de direito, pratiquem comportamentos ilícitos, com o propósito de obter restituição ou compensação de créditos inexistentes ou avaliados a maior, mediante o uso de declarações falsas ou comportamentos fraudulentos, valendo destacar, dentre outras sanções de natureza civil, tributária, administrativa ou penal, as seguintes sanções pecuniárias:

(...)

(b) Multa de 150 (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, por meio de declarações comprovadamente falsas, em relação às contribuições previdenciárias de que trata a Lei 8.212/91:

Lei 8.212/1991 (...)

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.

(...)

(...)

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a mera recusa administrativa da homologação do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (itens a, b e c), pressupõe, necessariamente, a comprovação da realização de declarações fraudulentas pelo contribuinte ou a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio entre os interessados. Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática comprovada de comportamentos motivados pela má-fé e pelo abuso de direito dos contribuintes. Já as sanções pecuniárias previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de outro lado, resultam do simples exercício pelo contribuinte do direito de postular à Administração Pública a apreciação de sua pretensão de ressarcimento ou compensação de valores que, segundo seu entendimento, foram pagos indevidamente.

Entendo, por isso mesmo, assistir razão ao eminente Ministro Gilmar Mendes quando enfatiza, em seu voto, que as sanções pecuniárias em questão acham-se em desconformidade com os postulados que informam o princípio da proporcionalidade, especialmente sob a perspectiva da adequação que deve existir entre o conteúdo dos atos estatais e as finalidades por eles pretendidas.

É que, no caso, embora as penalidades administrativas tenham sido criadas com o propósito de coibir comportamentos maliciosos e práticas fraudulentas, como enfatizado pela própria AGU, em nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 existe previsão que qualquer conduta abusiva ou enganosa atribuível ao contribuinte.

Na verdade, referidas penalidades decorrem do mero indeferimento do pedido formulado em sede administrativa, ainda que o pleito tenha por fundamento pretensão amparada pela boa-fé do contribuinte.

Por isso, é preciso para a aplicação da multa isolada que ocorra o “algo a mais” e não uma mera não homologação.

No caso da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 é necessária a demonstração da falsidade da declaração e essa “falsidade” na espaço se dá com uma mera divergência do crédito. É preciso que tenha sido observado um fato suficientemente inescusável que possa objetivamente indicar a falsidade que sustenta normativamente a multa isolada.

Com base no que foi discutido pelo STF, poder-se ia entender que é necessária a comprovação de dolo para a imposição da multa isolada em caso de compensação. Pelo menos, foi o que o STF entendeu no caso da multa isolada prevista nos casos de compensação não

homologada, nos termos dos §15 e §17 do art. 44 da Lei nº. 9.430/96. Porém, a situação em tela é um pouco diversa.

É relevante que se faça uma distinção ao sistema de compensação dos tributos administrados pela Receita Federal, que previa a imposição de multa isolada pela simples não homologação dos tributo, dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, do sistema de compensação das contribuições previdenciárias.

O sistema PERDCOMP das compensações dos tributos administrados pela Receita Federal exigia a apresentação do Pedido de Créditos (PER) que poderia ser ou não vinculado a uma declaração de compensação (DCOMP). Assim, no momento da análise da compensação, a administração verifica tanto os créditos quanto os débitos do contribuinte, homologando ou não o encontro de contas. É possível verificar o volume de PERDCOMPs apresentados pela empresa, identificar compensações suspeitas, ou seja, a gestão de conformidade fiscal é mais facilmente feita pela sistema PERDCOMP.

No âmbito das contribuições previdenciárias, não há o sistema PERDCOMP, ou seja, **não há um pedido de compensação, sendo que as compensações são efetivadas diretamente na GFIP.** A Receita Federal também possui o prazo de 5 anos para analisar as compensações realizadas, mas a gestão de conformidade das compensações efetivadas diretamente nas GFIPs é mais complexa. Foi por esta razão que foi incluída a multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, com a previsão de que a falsidade geraria a aplicação da penalidade isolada, **para evitar que os contribuintes incluíssem créditos falsos em suas GFIP's.** A penalidade não pune um pedido de compensação não homologado, ela visa evitar que o contribuinte indique créditos inexistentes em suas GFIP's, diminuindo os tributos a pagar mensalmente destinados à Seguridade Social.

Portanto, a multa isolada pela não homologação da compensação, declarada inconstitucional pelo STF, não possui identidade com a multa prevista em caso de falsidade da compensação declarada em GFIP e não tem o mesmo fundamento.

Ainda é necessário ressaltar o que a Câmara Superior tem entendido como falsidade. Neste sentido, adoto como fundamento trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.341, julgado por esta 2ª Turma da CSRF em 24/08/2016:

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

Mas, qual o limite entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita? Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração.

(...)

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, que tratou com muita propriedade a questão: ‘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 <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado: em ‘s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.’ Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos. 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.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.’

(...)

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza às duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/1996.” (sem grifos no original).

Esta mesma lógica tem sido adotada pela Câmara Superior nos votos mais recentes sobre o tema, como se vê pelo voto do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, no Acórdão 9202-011.644, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/01/2011

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. 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 declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração. (grifos acrescidos)

Entendo que no presente caso ficou caracterizada a falsidade que justifica a imposição da penalidade. As verbas consideradas como de natureza não remuneratória foram glosadas porque, ao contrário do que defendeu a recorrente, no momento da compensação, a legislação determinava que deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ademais, as compensações foram realizadas antes do trânsito em julgado da decisão proferida em Mandado de Segurança Coletivo, cuja sentença determinou exatamente o contrário, ou seja, que se aguardasse o trânsito em julgado para a compensação.

Dessa forma, entendo que a multa isolada deve ser mantida.

3. Conclusão.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos constantes do recurso que questionaram a glosa das compensações; o direito aos créditos de valores pagos que não teriam natureza remuneratória ou se incorporariam à aposentadoria; as diferenças entre Gilrat X FAP e a multa de ofício imposta, em razão do parcelamento e da desistência do recurso, e do argumento de inconstitucionalidade da multa isolada imposta, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa