



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.720752/2018-71
ACÓRDÃO	2202-010.932 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA SANTA ISABEL S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 17/12/2014 a 05/01/2018

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. 170-A DO CTN.

Conforme art. 170-A do Código Tributário Nacional, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO.

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, fraude ou simulação na conduta do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira que dava-lhe provimento parcial. O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorretino votou pelas conclusões e manifestou interesse em declarar voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Andre Barros de Moura (Conselheiro suplente convocado) , Robison Francisco Pires, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente), ausente a Conselheira Lilian Claudia de Souza, substituída pelo Conselheiro Andre Barros de Moura.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 174 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 12ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 83 e ss) que manteve o Auto de Infração referentes multa isolada por compensação indevida.

Segundo o Acórdão:

Trata-se de lançamento para constituir crédito tributário relativo à “multa isolada por compensação com falsidade de declaração” (fls. 4/8), com fundamento no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991 (fl. 6).

Consta do respectivo processo o “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 9/20), no qual o Auditor-Fiscal notificante relata as providências e diligências empreendidas para apurar a origem dos créditos declarados em GFIP e a regularidade do procedimento realizado pelo Contribuinte.

Tais providências e diligências também constituem objeto do processo administrativo fiscal nº 10850.720265/2018-15, que culminou com o Despacho Decisório nº 003/2018/DRF/SJR, de 26/03/2018 e que homologou parcialmente as compensações realizadas em GFIP pelo Contribuinte, ao considerar como procedente e regular apenas a compensação relativa à competência de setembro de 2014 (montante de R\$ 6.380,46).

Consta do aludido processo administrativo fiscal nº 10850.720265/2018-15 que, inicialmente, o Contribuinte, para liquidar os valores glosados, manifestou interesse em aderir ao Programa Especial de Regularização Fiscal – Pert (Lei nº 13.496/2017), o que acabou por não acontecer, encontrando-se o respectivo crédito em cobrança, já na fase de execução fiscal.

Também neste processo são relatadas no seu “Termo de Verificação Fiscal” as providências e diligências empreendidas, com os seguintes resultados (destaques no original):

6. Analisando a documentação juntada e o constante no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil concluímos que:

6.1. Para o período de 11/2014 a 02/2015:

6.1.1. O contribuinte juntou através do Termo de solicitação de juntada, Fls. 37/54 do processo de débito nº 10850.720265/2018-16, planilhas contendo o total para o período, da base de cálculo de previdência e os meses a compensar, contudo, conforme quadro demonstrativo abaixo, não foram prestadas informações de todas as compensações efetuadas:

(...).

6.1.2. Embora requerido no Termo de Intimação Fiscal, de 09/02/2018, o contribuinte não apresentou demonstrativo identificando as verbas trabalhistas que originaram os créditos compensados, tampouco, comprovou através de memória de cálculo, os valores originais compensados, atualizações e saldos, individualizados por verba indenizatória, com explicações sobre os critérios de atualização utilizados.

6.1.3. Em nenhum momento o contribuinte comprovou que obteve sentença com trânsito em julgado, no processo nº 00076160720094036106, autorizando a compensação de crédito de verba trabalhista, pagas de 01/2011 a 01/2015.

6.2. Para o período de 02/2015 a 12/2017:

6.2.1. O contribuinte juntou de fls. 50/93 do processo de débito nº 10850.720265/2018-16, planilhas contendo os valores pagos a título de verbas trabalhistas de AFASTAMENTO DE ACIDENTE DE TRABALHO, AFASTAMENTO DE AUXÍLIO DOENÇA E FÉRIAS 1/3 PROPORCIONAIS e conforme quadro demonstrativo abaixo, nos meses relacionados, não foram prestadas as informações dos créditos que originaram as compensações efetuadas:

(...).

6.2.2. Não indicou qual o dispositivo legal embasado para adotar o procedimento de informação de compensação em GFIP, visto que, o artigo 170-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) estabelece que “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, ademais, tem-se ainda que a compensação tributária não pode ser deferida nem mesmo em medida cautelar ou mesmo em sede de antecipação de tutela, em razão do disposto no art. 170-A do CTN, que somente autoriza a compensação, após o trânsito em julgado da sentença e em razão da SÚMULA nº 212/STJ, abaixo transcrita:

SÚMULA Nº 212/STJ “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipada”.

O “Termo de Verificação Fiscal” destaca também, que, não obstante as compensações realizadas, o Contribuinte deixou de promover as respectivas retificações nas GFIP, o que constitui potencial causa de erros no processamento e concessão de benefícios previdenciários (destaques no original):

6.3. Não foram retificadas as GFIP competências de 09/2009 a 11/2017, onde foram informadas, as rubricas referente as verbas trabalhistas objeto das compensações informadas no item 1, subtraindo das mesmas os valores nelas contidas, referente ao salário de contribuição dos segurados empregados, pois ao não serem retificadas, as GFIP onde foram informadas as aludidas rubricas, subtraindo o valor nela contida, do salário de contribuição dos segurados empregados, pode gerar benefícios previdenciários indevidos, pois convém ressaltar que a única forma de evitar que um valor compensado seja, ainda assim, convertido em benefício, é com a devida retificação das GFIP, retirando os valores, de forma total ou parcial, do salário de contribuição do sistema informatizado da Previdência Social, até porque, a Previdência Social, em não sendo retificadas as GFIP, será compelida a qualquer momento a conceder benefícios, em razão das contribuições previdenciárias informadas e recolhidas, contudo, compensadas posteriormente, violando assim, a legislação, pois a Previdência Social não poderá ser compelida a conceder benefícios previdenciários sem que as contribuições correlatas (Patronal e retida) tenham sido recolhidas. A concessão de benefício sem a correspondente fonte de custeio viola o art. 195, § 5º, da Constituição Federal.

6.4. O comando normativo não foi empregado em vão. Resta claro que a intenção de dito comando é a salvaguarda do banco de dados da Previdência Social, imprescindível quando da concessão dos diversos benefícios previdenciários, fonte de renda insubstituível de uma massa imensa de trabalhadores brasileiros, conforme se depreende do parágrafo 1º, do art. 225, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, adiante transcrito. Se tal norma deixa de ser obedecida, inúmeros benefícios podem ser concedidos indevidamente, com prejuízo financeiro para os cofres públicos, e, conseqüentemente, para toda a sociedade.

Assim, diante de tais circunstâncias, o Auditor-Fiscal entendeu ter ocorrido, em tese, a prática de ilícito penal a legitimar a imposição da multa (destaques no original):

7. Em nenhum momento o contribuinte obteve sentença com trânsito em julgado para compensar em GFIP tais créditos, portanto, é fato que o contribuinte se utilizou de procedimento de planejamento de recuperação de créditos, compensando valores legalmente devidos, contudo tal procedimento não pode vincular a fiscalização, que age segundo comando de vinculação administrativa, aplicando a legislação de regência aos fatos geradores identificados, visto que, ausente a manifestação do Senado Federal no sentido de expurgar a eficácia geral do ato normativo combatido, este se mantém íntegro quanto à sua aplicabilidade.

8. Com efeito, uma vez que inexistente o trânsito em julgado da ação própria ajuizada pelo contribuinte, é incabível a pretendida compensação tributária, por força do que dispõe o art. 170-A do CTN. Assim, no presente caso em que o contribuinte ajuizou ação própria quanto aos direitos creditórios oriundos de ação

judicial em curso, há a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado para proceder com a execução administrativa do crédito mediante compensação.

9. Portanto, concluímos que as compensações realizadas pelo sujeito passivo em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP nas competências relacionadas no demonstrativo do item 1, estão em desacordo com as normas legais aplicáveis, visto que:

9.1. Não se originaram comprovadamente, de créditos utilizados em razão de pagamentos ou recolhimento indevidos ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme caput do artigo 89 da Lei n.º 8.212/91 em nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009;

9.2. Não se originaram de créditos compensados por meio de ação judicial impetrada em seu nome e com sentença transitada em julgado a seu favor, visto que, o artigo 170-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) estabelece que “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

10. O contribuinte em pauta não obteve sentença transitada em julgado a seu favor, tampouco esteve a qualquer tempo, amparado por Mandado de Segurança e/ou Medida Liminar que o autorizasse a efetuar as citadas compensações de forma antecipada. Note-se que, necessário é, pois, que primeiramente o Poder Judiciário se manifeste, deferindo o pleito, com o trânsito em julgado da decisão do mérito; após o que, é preciso também que ocorra a HABILITAÇÃO junto a Delegacia da Receita Federal do Brasil, do crédito reconhecido judicialmente para que o impetrante possa efetivamente proceder às compensações pretendidas.

11. Fica evidente, que temos uma situação em que o sujeito passivo inseriu em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, informação de compensação que sabidamente ainda não teria direito, visto que, ao realizar compensações indevidas, reduz, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura a conduta ilegal do mesmo; postura está prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (D.O.U. de 30 de novembro de 1964). Vide:

(...).

Segue, assim se posicionando acerca do que entende ser a comprovação da inserção de falsas declarações em GFIP:

12. A todas as luzes, portanto, o contribuinte prestou uma informação em sua GFIP que não era verdadeira, e por consequência, falsa. E o mesmo não pode sequer alegar que desconhece, ou desconhecia a vedação de utilização de supostos créditos sem o devido respaldo legal ou judicial, posto que a ninguém é dado alegar desconhecer a Lei para eximir-se do cumprimento da respectiva

obrigação. Tal hipótese harmoniza-se perfeitamente com a parte final do art. 72, da Lei 4.502/64, já destacado, uma vez que, deveras, o sujeito passivo não só pretendeu reduzir o pagamento do tributo, inserindo na GFIP uma informação que impedia a cobrança do valor real pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, como de fato o conseguiu; até que a fiscalização, antes de esgotado o prazo homologatório de que trata o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, constatou a irregularidade e adotou as providências necessárias.

13. Assim, a partir da análise do acima exposto e tendo em vista que o contribuinte efetuou compensação de créditos inexistentes, uma vez que não estava legal e judicialmente amparado para tal procedimento, e que, conseqüentemente, inseriu informações falsas nas GFIP, informações essas que culminaram por reduzir o valor devido das contribuições previdenciárias em detrimento do erário, concluímos pela aplicação da multa estabelecida no § 10º do art. 89 da Lei 8212/91 em consonância com o artigo 46, da IN RFB 900, ou seja, multa isolada de 150% sobre o valor da compensação indevida, visto que, ficou comprovado a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, ficando o mesmo 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, tendo como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação – fundamentos e razões.

O Contribuinte apresentou sua Impugnação (fls. 54/73), com a qual, em síntese:

1. Menciona Mandado de Segurança que patrocina (2009.61.06.007615-5 – 0007616-07.2009.4.03.6106), no qual informa questionar a incidência de contribuições previdenciárias sobre as seguintes rubricas: os primeiros quinze dias de afastamento por doença ou acidente, salário maternidade, férias, adicional de 1/3 de férias e aviso prévio indenizado.
2. Ressalva que pleiteou o direito de compensar créditos relativos aos últimos dez anos; que fosse afastado o requisito do artigo 170-A do CTN, assim como as “restrições presentes em qualquer outra norma legal ou infralegal”.
3. Transcreve parte das decisões (liminar e sentença). Informa ter recorrido ao TRF da 3ª Região e transcreve a correspondente decisão.
4. Refere-se ao Recurso Especial nº 1.230.957/RS, para justificar as compensações realizadas:

Tendo em vista que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que ao julgar o Recurso Especial de número 1.230.957/RS representativo de controvérsia, na sistemática dos recursos repetitivos, publicado em 18.03.2014, entendeu ser indevida a inclusão das verbas de natureza indenizatória na base de cálculo da Contribuição Previdenciária, quais sejam: i) 1/3 Constitucional de Férias, e; ii) dos 15 primeiros dias de afastamento do funcionário doente, ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou auxílio-acidente), e; iii) Aviso Prévio Indenizado, já mencionado anteriormente.

Assim sendo, de acordo com o princípio da segurança jurídica e da estabilidade das decisões judiciais, é plenamente cabível a desnecessidade do trânsito em julgado para que a Impugnante aproveite a decisão judicial favorável, especialmente em razão de que as verbas das quais tem descontado estão, além de asseguradas por decisão judicial em processo específico, assegurado que são indevidas em decisão proferida na Corte Superior de Justiça.

5. Propõe, então, a interpretação que entende deva ser dada ao artigo 170-A do CTN (destaques no original):

O direito de a Impugnante aproveitar-se da decisão judicial a partir da data do ajuizamento da ação é imediato, isto é, independe de autorização ou processo administrativo.

Foi o que ocorreu! A Impugnante não realizou, em momento algum, conforme se verifica em toda a autuação fiscal, "compensações" de período anterior ao do ajuizamento da ação, que se deu em 04/09/2009.

Cumpra salientar, embora EVIDENTE na legislação tributária, que as compensações só serão realizadas após o trânsito em julgado da sentença, conforme artigo 170-A do CTN. Contudo, as compensações se referem aos valores pagos indevidamente pelo contribuinte antes do ajuizamento de ação judicial. Tudo o que for pago indevidamente pelo contribuinte após o ajuizamento da ação, quando houver amparo por decisão judicial, é ilegal, e o contribuinte não é obrigado a nada que seja ilegal.

6. Transcreve parte da Solução de Consulta COSIT nº 279, de 02/06/2017, com a qual a Receita Federal já teria se “pronunciado sobre o assunto”.

7. Refere-se, também, à Solução de Consulta COSIT nº 249, de 23/05/2017, “reconhecendo tal decisão do STJ no que tange ao aviso prévio indenizado”.

8. Declara que teria realizado a “autocompensação”, que estaria prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383/1991. Transcreve jurisprudência, que autoriza a compensação de tributos sujeitos ao lançamento por compensação, “independentemente de autorização administrativa”. Transcreve, também, manifestações doutrinárias.

9. Nega que a compensação tenha sido praticada com dolo, não estando, assim, presentes os requisitos legais necessários à incidência da multa aplicada. Discorre sobre as circunstâncias em que poderia ser caracterizada a conduta dolosa e que não estariam presentes no caso. Conclui, a respeito (destaques no original):

No direito Tributário não há previsão do dolo eventual, restando apenas a definição do dolo direto, ou seja, quando o contribuinte possui a intenção de sonegar ou fraudar o fisco.

Ademais, há de mencionar que a respeito da figura do Dolo, para a caracterização do mesmo não há possibilidade de presunção, isto é, ou se comprova a conduta dolosa por meio de provas irrefutáveis ou não há que se falar na ocorrência do

dolo! Sendo assim, e por tudo que fora exposto não há como aplicar o percentual de 150% de multa, tendo em vista que não há demonstração da ocorrência do dolo.

10. Reporta-se à Nota da PGFN nº 485/2016, relativa à dispensa de recurso em caso de discussão da incidência de contribuições a cargo do empregador sobre o aviso prévio indenizado.

11. Formula seu pedido de anulação da multa aplicada.

É o Relatório.

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 17/12/2014 a 05/01/2018

JÚízo DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.

É vedado à instância administrativa de julgamento proferir decisões acerca da inconstitucionalidade das leis (artigo 26-A do Decreto 70.235/1972).

AÇÃO JUDICIAL. EFEITOS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. GLOSA.

A compensação de contribuições previdenciárias através de GFIP está sujeita a requisitos legais específicos, sujeitando-se à glosa, em relação a recolhimentos, cuja exigibilidade tem fundamento em lei formalmente vigente, sem que haja decisão liminar ou definitiva específica que a autorize. Procedimento que configura irregularidade sujeita às penalidades legais cabíveis, tanto no âmbito tributário, quanto, eventualmente, penal.

MULTA ISOLADA.

Incide multa isolada no caso de compensação realizada com inserção de falsas informações em GFIP, fato este - a de inserção de falsas informações em GFIP - apurado e aferido no contexto das circunstâncias presentes no caso concreto analisado.

MULTA ISOLADA. ELEMENTO SUBJETIVO DA PRÁTICA (COMPENSAÇÃO) REALIZADA.

A demonstração e comprovação da ocorrência do dolo, no caso de compensação em GFIP, realizada com falsidade, exigem, conforme orientações emanadas da

jurisprudência, há muito consolidada nos Tribunais Superiores, a comprovação da ocorrência do dolo genérico, circunstância para a qual basta a constatação da ocorrência do fato típico penal que legitima a incidência da multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 08/11/2018 (fls. 170), o Contribuinte apresentou recurso voluntário em 03/12/2018 (fls.171 e ss), insurgindo-se, contra o R Acórdão, ao enfoque de que a multa deve ser desqualificada ante a ausência de falsidade e dolo, e aplicação da multa prescrita no artigo 89, §9º, da Lei 8.212/91.

Que declarara as GFIP amparado por Mandado de Segurança, e que pode compensar tributos antes do trânsito em julgado, especialmente compensação do terço constitucional de férias e 15 primeiros dias pagos pela empresa em caso de afastamento do trabalhador por incapacidade. Que prestou declaração amparado pela Nota PGFN/CRJ 115/2017.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

VOTO

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O Recorrente foi autuado, sendo-lhe aplicada multa isolada, por ter declarado compensações em GFIP de valores em discussão judicial antes do trânsito em julgado de decisão definitiva. Assinala que prestou declaração amparado pela Nota PGFN/CRJ 115/2017.

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

Consta que, em 04/09/2009, o Contribuinte ingressou com ação judicial (Mandado de Segurança nº 0007616-7.2009.4.03.6106, distribuído à 3ª Vara da Justiça Federal de São José do Rio Preto/SP), com o qual requereu:

1. Como medida liminar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, referente às contribuições previdenciárias sobre os primeiros quinze dias de afastamento de empregados doentes ou acidentados, salário-maternidade, aviso prévio indenizado, férias, adicional de 1/3 de férias.

2. Que a ação fosse julgada procedente, e:

- Em face da inexistência da relação jurídico-tributária, não fosse compelida aos recolhimentos das contribuições sobre as aludidas rubricas.
- Quanto ao direito à compensação, requereu:

b) o DIREITO DA IMPETRANTE de efetuar a compensação - independentemente de autorização ou processo administrativo - dos valores indevidamente recolhidos a tais títulos nos últimos 10 (dez) anos (e eventualmente no curso da demanda) - com a incidência de correção monetária, e juros de mora de 1% (um por cento) ao mês a partir de cada recolhimento indevido, e taxa SELIC a partir de 01.01 1996, ou subsidiariamente, com a aplicação dos mesmos índices de correção monetária e juros aplicados pela IMPETRADA quando da cobrança de seus créditos - com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Previdenciária, em especial com as contribuições arrecadadas ao INSS, como as patronais incidentes sobre a folha de salários, sem as limitações do artigo 170-A do CTN, dos artigos 3o e 4o da LC n° 118/2005 ou do § 3o do artigo 89 da Lei n° 8.212/91 (alterado pela Lei n° 9.129/95), afastando-se a aplicação das restrições presentes em qualquer outra norma legal ou infra-legal (como a IN MPS/SRP n° 3/2005);

3. E, finalmente:

c) determinando-se que a autoridade IMPETRADA se ABSTENHA de obstar o exercício dos direitos em tela, bem como de promover, por qualquer meio - administrativo ou judicial a cobrança ou exigência dos valores correspondentes à contribuição em debate, afastando-se quaisquer restrições, autuações fiscais, negativas de expedição de Certidão Negativa de Débitos, Imposições de multas, penalidades, ou, ainda, inscrições em órgãos do controle, como o CADIN, v.g.

Apreciando os pedidos liminares, o juízo de primeira instância concedeu liminar, nos seguintes termos:

Diante do exposto, concedo parcialmente a liminar para o fim de suspender a exigibilidade do crédito, desobrigando a impetrante do recolhimento da contribuição previdenciária devida pela empresa, incidentes sobre os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou de acidente, bem como a título de aviso prévio indenizado. Notifique-se a impetrada para que preste suas informações, no prazo legal. Com a vinda das informações, abra-se vista ao Ministério Público Federal para manifestação, vindo oportunamente conclusos para sentença.

O Contribuinte ingressou, então, com recurso de agravo de instrumento, do qual resultou a decisão que, dando parcial provimento à medida, suspendeu também a exigibilidade da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de terço constitucional de férias.

Na sequência, em 04/11/2010, foi proferida a sentença, da qual, inda no tópico da “Fundamentação”, consta expressamente, quanto aos requisitos para a compensação (destaques acrescentados):

2.1.2. Da compensação. Está sujeita ao disposto no artigo 170-A, CTN, norma suficientemente clara, dispensando-se maiores digressões.

Finalmente, a decisão monocrática do Mandado de Segurança dispôs (destaques acrescentados):

3. Dispositivo. Diante do exposto, afasto a preliminar de prescrição quinquenal e concedo parcialmente a segurança, para o fim de desobrigar a impetrante do recolhimento da contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento dos empregados por motivo de doença ou de acidente, sobre o terço constitucional de férias, bem como sobre o aviso prévio indenizado. A compensação só poderá ser efetuada após o trânsito em julgado da sentença (art. 170-A, CTN). Declaro resolvido o processo pelo seu mérito. Sem condenação em honorários advocatícios (Súmulas 512 do STF e 105 do STJ).

Tendo o Contribuinte apresentado recurso de Apelação, foi, em 27/06/2011, proferido o Acórdão pela 5ª Turma do TRF da 3ª Região, assim ementado (destaques acrescentados):

EMENTA

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - MANDADO DE SEGURANÇA - INCIDÊNCIA SOBRE VERBAS DE CUNHO INDENIZATÓRIO - IMPOSSIBILIDADE - COMPENSAÇÃO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO - ART. 170-A DO CPC - APLICABILIDADE - PRESCRIÇÃO DECENAL PARA FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA VIGÊNCIA DA LC 118/2005 - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA DESDE O RECOLHIMENTO INDEVIDO, NÃO CUMULANDO COM OUTROS ÍNDICES DE CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA - RECURSOS IMPROVIDOS - REMESSA OFICIAL PROVIDA.

A mesma decisão, assim assentou, quanto à matéria aqui relevante: 5. E, do reconhecimento da inexigibilidade da contribuição social previdenciária recolhida indevidamente ou a maior, incidente sobre pagamentos efetuados pela empresa nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado antes da obtenção do auxílio-doença e a título de terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado, decorre o direito da empresa à sua compensação, nos termos do art. 89 da Lei 8212/91, com redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei 11941/2009, e dos arts. 34 e 44 da IN 900/2008, da RFB, vigentes à época do ajuizamento da ação.

6. Ante o disposto no art. 26, parágrafo único, da Lei 11457/2007, nem mesmo após a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que, além das atribuições da antiga Secretaria da Receita Federal, passou também a planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei 8212/91, não se admite a compensação de contribuições previdenciárias na forma do art. 74 da Lei 9430/96.

7. A regra contida no art. 170-A do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, que veda a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da

ação, aplica-se às demandas ajuizadas depois de 10/01/2001 (AgRg no Ag nº 1309636 / PA, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 04/02/2011).

8. *O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09/06/05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova. - 3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736 / PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06/06/2007)" (REsp nº 1002932 / SP, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 18/12/2009).*

9. *No caso concreto, considerando que o mandado de segurança foi impetrado em 04/09/2009, deve ser observado, em relação aos valores recolhidos de 09/1999 a 06/2005, o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados a partir da homologação tácita, e, em relação às contribuições recolhidas posteriormente a 07/2005, a regra contida no art. 3º da LC 118/2005.*

10. *E aos valores a serem compensados, aplicam-se os juros equivalentes à taxa SELIC, que não podem ser cumulados com outros índices de correção monetária e juros de mora (STJ, REsp nº 191989 / RS, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 15/03/99, pág. 00135).*

11. *Recursos improvidos. Remessa oficial provida.*

O Contribuinte apresentou, ainda, novo recurso, que versou sobre o prazo prescricional, ficando, então, decidido:

6. *Embora os embargos de declaração, via de regra, não se prestem à modificação do julgado, essa possibilidade há que ser admitida se e quando evidenciado um equívoco manifesto, de cuja correção também advém a modificação do julgado, como é o caso. Precedentes dos Egrégios STJ e STF.*

7. *No mais, não há no acórdão embargado qualquer omissão, obscuridade ou contradição a esclarecer via embargos de declaração, até porque restou claro que não houve afronta ao disposto nos artigos 97, 103-A, 195, inciso I e alínea "a", e 201, parágrafos 4º e 11, da Constituição Federal, nos artigos 22, inciso I, e 28, inciso I e parágrafo 9º, da Lei nº 8212/91 e no artigo 60, parágrafo 3º, da Lei nº 8213/91, sendo certo, por outro lado, que os embargos declaratórios não podem ser acolhidos com o propósito de instaurar nova discussão sobre a controvérsia jurídica já apreciada, ou com fim de prequestionamento, se não restarem evidenciados os pressupostos indicados no art. 535 do CPC.*

8. Embargos parcialmente providos.

O processo encontra-se sobrestado desde 30/10/2014, em face dos processos relativos ao RE nº 593.068/SC e ao REsp nº 1.230.957/RS.

Desta forma, quanto à ação judicial proposta, releva aqui considerar, tendo em vista as questões sobre a qual versa o presente processo administrativo, o seguinte:

1. Exigibilidade de contribuições previdenciárias sobre os primeiros quinze dias de afastamento de empregados doentes ou acidentados, terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado.
2. Possibilidade legal de realizar compensações, sem a observância da exigência legal constante do artigo 170-A do CTN (proferida, ratificada e reiterada na ação judicial).

Processo administrativo fiscal – controle difuso de constitucionalidade – efeitos da proposição de ação judicial sobre a questão que constitui objeto de processo administrativo.

Tendo o Contribuinte proposto ação judicial, esta instância administrativa fica impedida de apreciar as questões que constituam objeto do respectivo processo. É que se infere da Súmula CARF nº 1, que tem o seguinte teor:

(...)

Assim, todas as considerações feitas no presente, acerca das questões que constituem objeto da ação judicial, objetivam tão somente analisar a viabilidade legal do lançamento fiscal, considerados os desdobramentos e as correspondentes repercussões legais das decisões proferidas na respectiva ação judicial.

Processo administrativo fiscal – vinculação do julgador administrativo às normas legais vigentes e às decisões judiciais em regime de controle concentrado de constitucionalidade.

Não bastasse o efeito da proposição de ação judicial sobre o trâmite do processo administrativo fiscal, que verse sobre a mesma questão, e cuja iniciativa suprime automaticamente a discussão das respectivas questões na instância administrativa de julgamento, é necessário, ainda, considerar os seguintes desdobramentos, em face das questões suscitadas na Impugnação pelo Contribuinte:

1. Discute a própria aplicabilidade de legislação formalmente vigente, com base na qual as contribuições são exigidas.
2. Além dos efeitos específicos das decisões judiciais obtidas, recorre à doutrina e a precedentes judiciais, decorrentes de decisões emanadas através do controle concentrado de constitucionalidade.

Ocorre que, em relação à competência para decidir acerca da constitucionalidade de leis formalmente vigentes, esta instância de julgamento administrativo está submetida ao impedimento estabelecido pelo artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

(...)

Assim, como não se vislumbra a ocorrência de qualquer das hipóteses excepcionais do dispositivo transcrito do Decreto nº 70.235/1972, e considerando o que consta no inciso IV acima transcrito, não se pode aqui afastar a aplicação da legislação formalmente vigente.

Aliás, como regra, no âmbito das decisões administrativas, tampouco a doutrina e a jurisprudência, por mais fundamentada e relevante que sejam, podem, em princípio, autorizar que norma legal formalmente vigente seja afastada.

(...)

Compensação de contribuições previdenciárias – a exigibilidade do artigo 170-A do CTN.

Com a ação judicial que propôs, o Contribuinte pretende afastar a exigibilidade de contribuições previdenciárias sobre as rubricas já mencionadas, além de obter autorização judicial para realizar a compensação, considerados os valores que teriam sido indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior em razão sob o correspondente fundamento legal, requerendo expressamente que tal se desse “sem as limitações do artigo 170-A do CTN, dos artigos 3º e 4º da LC nº 118/2005 ou do § 3º do artigo 89 da Lei nº 8.212/91 (alterado pela Lei nº 9.129/95), afastando-se a aplicação das restrições presentes em qualquer outra norma legal ou infralegal (como a IN MPS/SRP nº 3/2005)” e que fosse determinado “que a autoridade IMPETRADA se ABSTENHA de obstar o exercício dos direitos em tela, bem como de promover, por qualquer meio - administrativo ou judicial a cobrança ou exigência dos valores correspondentes à contribuição em debate, afastando-se quaisquer restrições, autuações fiscais, negativas de expedição de Certidão Negativa de Débitos, Imposições de multas, penalidades, ou, ainda, inscrições em órgãos do controle, como o CADIN, v.g”.

Ora, especificamente quanto ao requisito legal constante do artigo 170-A do CTN, as decisões judiciais já proferidas determinaram sua aplicação, reiterada e expressamente, indeferindo, assim, o pleito do Impetrante. Aliás, é oportuno transcrever (ou retranscrever) parte da decisão judicial resultante da discussão proposta pelo próprio Contribuinte, quanto à aplicação do artigo 170-A do CTN neste caso:

(...)

Desta forma, em que pese os argumentos expendidos pela Impugnação, quanto à viabilidade das compensações empreendidas nas circunstâncias que aqui se apresentam, o fato irretorquível e insofismável é que, mesmo tendo buscado

autorização judicial específica, o Contribuinte não a obteve, sendo, aliás, expressamente ressalvada nas decisões judiciais (de primeira e segunda instância), a impossibilidade de realizar a compensação nas condições pretendidas (e depois consumadas pelo Contribuinte). Pode-se, então, extrair a conclusão de que, ao realizar as compensações da forma como fez, o Contribuinte deixou de cumprir a própria decisão judicial que provocou.

São oportunas, de qualquer forma, algumas considerações adicionais para colocar no devido contexto as contribuições previdenciárias, a compensação e a exigência legal a que se refere o artigo 170-A do CTN.

(...)

Glosa de compensação – incidência de multa isolada.

Considerando todos os fatos e razões legais já expostas, que são justamente aquelas que dão base ao lançamento fiscal e se encontram expressas no “Termo de Verificação de Infrações”, que integra este processo (fls. 9/20), passo, agora, a analisar a procedência da multa que constitui o crédito tributário lançado.

(...)

Assim, considerando a formal vigência da legislação com base na qual as contribuições previdenciárias são devidas; considerando a legislação que estabelece a sistemática de realização de compensações através de GFIP; considerando a falta de decisão judicial definitiva que afaste a exigibilidade das contribuições; e considerando o teor das decisões judiciais vigentes (provocadas pelo próprio Contribuinte), que pressupõem o trânsito em julgado da decisão que autorizar as compensações pleiteadas, impõe-se a conclusão de que as compensações foram indevidamente realizadas.

Comprovação de “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

Para incidência da multa isolada, a lei exige, pois, que, além de “indevida”, a compensação (a “declaração”) seja “falsa”.

(...)

A falta da devida comprovação da exatidão e da consistência dos valores declarados (ainda que não constituam tecnicamente créditos compensáveis, no momento em que se deu a compensação).

O já aludido “Termo de Verificação Fiscal”, ao relatar as diligências e providências empreendidas pelo Auditor-Fiscal, informa que, quanto às rubricas declaradas, o Contribuinte, não obstante intimações específicas, não demonstrou efetivamente a composição dos valores considerados. Consta que se limitou a apresentar apenas demonstrativos genéricos (planilhas e resumos de demonstrativos – “Folha Fiscal”), com valores totalizados, sem que fosse possível, portanto, nem ao menos estabelecer a procedência e a consistência dos valores declarados.

Não se deu, pois, nem mesmo ao trabalho de demonstrar com precisão e individualmente, cada um dos valores que compuseram os supostos créditos declarados.

Assim, mesmo se considerássemos especificamente a contribuição previdenciária incidente sobre o aviso prévio indenizado, que seria exclusivamente a única em relação a qual a Receita Federal do Brasil não realizaria lançamentos fiscais, a compensação não poderia ter sido considerada regular, pois:

1. É impossível estabelecer, com base nas informações e documentos apresentados pelo Contribuinte, os respectivos valores, em face do não atendimento das intimações que visavam justamente apurar a procedência e consistência dos valores declarados.

2. A própria possibilidade de realizar de compensação, inclusive em relação especificamente a rubrica considerada (contribuição sobre aviso prévio indenizado) constitui objeto de decisão judicial ainda não concluída e sujeita à condição do artigo 170-A do CTN.

(...)

O descumprimento de ordem judicial.

Não obstante constituir objeto expresso e específico de seus pedidos no Mandado de Segurança e não obstante os reiterados e unânimes indeferimentos, quanto à possibilidade de realizar as compensações sem considerar o requisito do artigo 170-A do CTN, as compensações foram, ainda assim, realizadas.

Ora, tal procedimento constitui flagrante desobediência à determinação legal. Nunca é demais lembrar que o processo judicial assegura direitos, mas simultaneamente impõe deveres às partes. Por isso, ao propor ação judicial, o autor está sujeito às condições, às exigências, às formalidades legais decorrentes e, sem dúvida, às respectivas consequências legais.

O Contribuinte, ao realizar as compensações, como as realizou, ignorou as consequências da sua própria iniciativa de recorrer à Justiça.

Conclusão.

Este conjunto de circunstâncias, especialmente considerando o descumprimento das decisões judiciais que condicionaram a compensação ao cumprimento do requisito do artigo 170-A do CTN, conduz à certeza de que, ao realizar as compensações, o Contribuinte pretendeu, de forma deliberada e consciente, reduzir o montante devido de contribuições previdenciárias na respectiva competência, agindo de forma indevida (pois não cumpria os requisitos legais e tampouco a decisão judicial), mediante falsa declaração em GFIP (inserção de valores que, mesmo se eventualmente existentes, não eram, na ocasião, líquidos e certos e, tampouco, foram até então especificamente demonstrados).

A demonstração da presença do elemento subjetivo do procedimento (compensação) realizado pelo Contribuinte como condição para incidência da multa isolada (a presença do dolo).

Tendo sido atribuído ao Contribuinte a prática de ato ilícito, correspondente à inserção de falsa informação em GFIP, do que resultou a imposição de penalidade (multa isolada), surge a questão da necessidade da constatação e comprovação da ocorrência do dolo, ou seja, da comprovação de que o Contribuinte, ao realizar a compensação, o fez deliberadamente e encontrava-se consciente da ilicitude do seu procedimento. Ou, tecnicamente: por se tratar de questão penal, a comprovação de que agiu dolosamente.

Ora a determinação ou comprovação do dolo, justamente por constituir o aspecto subjetivo da conduta, envolve questões complexas do ponto de vista da prova, resultando na interminável discussão da efetiva e cabal necessidade da comprovação da presença da qualificação da conduta a ser punida.

Assim, a forma juridicamente possível (e adequada) para tanto, reside justamente na análise das circunstâncias em que se deu o ato que legitima a imposição da multa. E, sob este aspecto, considero que as circunstâncias e eventos, já amplamente abordados, apontam inexoravelmente no sentido da presença do dolo: (i) descumprimento das premissas legais estabelecidas pelo artigo 89 da Lei nº 8.212/1991; (ii) descumprimento das regras legais relativas à inserção de informações em GFIP, consideradas suas finalidades e seus efeitos; (iii) descumprimento de decisões judiciais, quanto à aplicabilidade do requisito do artigo 170-A do CTN; (iv) falta de retificação das GFIP (para compatibilização com as informações decorrentes das compensações realizadas); (v) falta de efetiva e completa prestação de informações, quanto às específicas composições dos valores excluídos.

(...)

O Contribuinte recorre a atos normativos da RFB e da PGFN para abonar o procedimento realizado.

Assim, passo a análise da compatibilidade dos normativos com as alegações formuladas pelo Contribuinte.

Solução de Consulta COSIT nº 279, de 02/06/2017.

(...)

Ora, aqui se cuida de compensação indevida, realizada mediante falsa declaração, situação que não guarda nenhuma afinidade com o caso em que, dispondo de liminar que suspende a exigibilidade de contribuições previdenciárias. Além do mais, segundo o normativo invocado, mesmo nestas circunstâncias, as contribuições devem ser informadas em GFIP.

Solução de Consulta COSIT nº 249, de 23/05/2017 e Nota PGFN/CRJ nº 485/2016.

Ambos os normativos foram objeto de análise nesta decisão (veja tópico “Alterações da aplicabilidade da Solução de Consulta COSIT nº 126/2014, em face das alterações das orientações originais em razão das novas decisões do STJ e STJ”).

Isso posto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO, ficando mantido o crédito tributário lançado.

De fato, a Autoridade Fiscal constatou compensação indevida, ante a inobservância da legislação vigente.

A temática não é nova neste Colegiado, e em diversas oportunidades a 2ª TO, da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento já se pronunciou, nos termos dos Acórdãos com ementas abaixo reproduzidos:

Acórdão nº 2202-009.906, de 10/05/2023, Relatoria da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva –

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS ILÍQUIDOS OU INCERTOS. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A compensação vinculada a créditos que não gozam de certeza e liquidez deve ser indeferida.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS APÓS O TRANSITO EM JULGADO DA AÇÃO JUDICIAL.

Nos termos do art. 170-A do CTN, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial e ainda nos termos do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, a possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias restringe-se aos casos de pagamento ou recolhimento indevidos.

Uma vez proposta ação judicial pelo sujeito passivo, na qual se discute a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas, eventual recolhimento indevido ou a maior operar-se-á apenas quando do trânsito em julgado da referida ação.

Acórdão 2202-009.876, de 9/05/2023, de relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/06/2011

COMPENSAÇÃO EFETIVADA EM GFIP. DIREITO CREDITÓRIO CONTROVERSO. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. ART. 170-A DO CTN. LANÇAMENTO ADEQUADO AO CONTROLE DE LEGALIDADE.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as

garantias estipuladas em lei. O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei. Nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Neste sentido, também o R. Acórdão 2202-008.464, prolatado aos 9 de agosto de 2021, de relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/03/2010

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. 170-A DO CTN.

Conforme art. 170-A do Código Tributário Nacional, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

A respeito da temática, extrai-se do Acórdão citado que:

Conforme relatado, o Auto de Infração versa sobre “contribuições sociais a cargo da empresa (contribuição patronal) devidas e não recolhidas em época própria por haverem sido objeto de compensações realizadas pelo contribuinte com “indébitos” originários de contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos a título de salário-maternidade, auxílio doença e auxílio-acidente (quinze primeiros dias), férias e 1/3 de férias constitucional, os quais foram glosados pela fiscalização, tendo em vista que a compensação de tais valores ocorreu de forma indevida e Multa por Descumprimento de Obrigações Acessória (entrega de GFIP com incorreções em campos)”. A incidência de contribuições previdenciárias sobre tais rubricas foi objeto de discussão judicial pelo contribuinte através do Mandado de Segurança 2009.81.00.0098680 e a compensação foi realizada antes do trânsito em julgado da decisão judicial.

Verifica-se que a contribuinte procedeu à compensação antes do trânsito em julgado das decisões judiciais, prática vedada pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional.

Assim, o direito da contribuinte escudado pelas ações judiciais ainda não foi definitivamente julgado pela Justiça, sendo, portanto, indevida a compensação declarada em GFIP nas competências referidas.

A compensação de valores discutidos judicialmente deve obedecer o que determina o CTN, no artigo 170-A:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Observa-se que na época da realização das compensações o referido processo ainda não havia sido definitivamente julgado.

Dessa feita, em que pese o fato de haver discussão judicial acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre algumas verbas pagas a empregados, tem-se que não há nos autos nenhuma decisão judicial que, contrariando a legislação tributária de regência, autorizasse o contribuinte a compensar valores decorrentes de discussão judicial ainda não transitada em julgado com contribuições apuradas, conforme realizou.

Portanto, em conformidade com o art. 170-A do CTN e em respeito à decisão judicial referida pela recorrente, as compensações, objeto de glosa por meio da autuação tratada no presente processo, foram efetuadas sem que, na oportunidade de sua realização, existissem créditos que lhes amparassem, devendo tais glosas serem mantidas.

O Recorrente discutia judicialmente o direito de compensar valores que entendia não ser base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo informado tais compensações em GFIP antes do trânsito em julgado das ações judiciais, procedimento que, à luz da legislação não é permitido.

Nos termos da legislação (art. 170-A do CTN e art. 89 da Lei nº 8.212, de 1999), não é permitida a compensação de eventuais créditos previdenciários antes do trânsito em julgado da respectiva ação judicial proposta.

Conforme prevê o art. 89, da Lei nº 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas os valores recolhidos de forma indevida.

Dessa forma, só após a decisão final de serem indevidos os valores, o Recorrente poderia utilizar o instituto da compensação.

Conforme previsto no art. 170-A do CTN, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Assim sendo, ações judiciais não definitivas, como no presente caso, não são meios hábeis para autorizar o procedimento de compensação pelo contribuinte.

A alegação de que não ter prestou informação falsa não socorre o Recorrente, face a vedação constitucional.

O Recorrente busca a desqualificação da multa, com aplicação do §9º, do art. 89, da Lei 8212/91, ao fundamento da ausência de falsidade e dolo.

Sem razão, o Recorrente.

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, 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-fe 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.dicionariodoaurelio.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 alegação 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.

Neste sentido, o Acórdão 9202—011.215, de 16 de abril de 2024, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2012 a 30/12/2012 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 sem, no entanto, fazer a necessária comprovação existência, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

Em igual posição, os Acórdãos 2201-011.448, de 5 de março de 2024, e o Acórdão 2401-011.567, de 05 de março de 2024.

Assim é que 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, fraude ou simulação na conduta do contribuinte.

Afastada assim a aplicação do §9º, do art. 89, da Lei 8212/91, como pleiteia o Recorrente.

A respeito da aplicação da Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, como bem fundamentou o Acórdão 2401-006.058, de 12/03/2019:

A Nota PGFN/CRJ/nº 115/2017, citada no recurso, determina que:

Dessa forma, no caso de incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre terço constitucional de férias e sobre a importância paga nos quinze dias

que antecedem o auxílio-doença , é caso de se continuar recorrendo, fundamentando-se, única e exclusivamente no conceito constitucional de folha de salários (no tema 20 – RE nº 565.160/SC). No caso da contribuição do empregado, quando o objeto for a análise das verbas, dificilmente haverá êxito dos recursos extraordinários eventualmente interpostos, tendo em vista o que restou decidido no RE nº 892.238/RS (tema 908), ainda que se considere a relação entre as matérias envolvidas, razão pela qual, nessa hipótese, incide a dispensa de contestar e recorrer. (grifo nosso)

Como se observa, as questões em apreço foram elevadas ao nível constitucional, não havendo decisão definitiva, devendo-se aguardar a deliberação da mais alta Corte deste país, de maneira que não se impõe a vinculação dos conselheiros ao decidido no REsp nº 1.230.957/RS, tendo em conta a redação do (...)do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº (...).

Nesse sentido, veja-se o Acórdão 9202-006.464, de 30/1/18:

Acolhida fundamentação acima reproduzida, resta afastado pleito do Recorrente.

Aplicada penalidade na forma da lei, há de ser mantida.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto , por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino

Senhora Presidente, peço licença apenas para renovar meu entendimento pessoal acerca da interpretação a ser dada aos textos de direito positivo que condicionam a aplicação de multa às razões superiores das ordinárias (e.g.), “150%”, “em dobro”), condicionadas à *falsidade*, como ocorre com o art. 89. § 10, da Lei 8.212/1991.

Conforme exposto em julgamentos anteriores nesta Turma, em que restei vencido, tenho dificuldade em interpretar a palavra *falsidade* e cognatos de modo a reduzi-las às hipóteses de meras inexatidões materiais, decorrentes, e.g., de erros de cálculo ou de apuração, ou de divergência na interpretação da legislação de regência. No campo do Direito Administrativo

Sancionador, e do próprio Direito Tributário Sancionador, é controversa a existência de permissão para punir divergências interpretativas ou erros ordinários, comuns ao cotidiano do indivíduo. Para os erros ordinários, aplica-se a punição desprovida de condicionantes típicas de atos intencionais e ilícitos, como conota *falsidade*.

Não obstante, em observância ao Princípio do Colegiado, entendo ser mais harmônico e condizente com a estabilização necessária à segurança jurídica aderir ao entendimento majoritário da Turma, pois não estão presentes os requisitos que ensejariam a propositura de uma revisão desse entendimento (*stare decisis*).

Ante o exposto, e novamente pedido licença para externar meu entendimento pessoal, com aderência ao Princípio do Colegiado, adiro às conclusões do voto-condutor.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino