



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10850.722071/2018-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2004-000.315 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MUNICIPIO DE ICEM
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/05/2015, 01/08/2016 a 30/11/2016, 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/12/2017 a 31/01/2018

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o Auditor Fiscal autuante demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos que suportaram o lançamento de ofício, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em nulidade da autuação.

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 206.

Aplica-se multa isolada correspondente a 150% do valor das contribuições previdenciárias compensadas indevidamente, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Para esse fim, a inserção em GFIP de valores compensados que não correspondem a créditos líquidos e certos, sem quaisquer justificativas plausíveis, particularmente se os alegados créditos, pelo contexto fático, são

falseados, caracteriza o elemento específico da falsidade da declaração e, conseqüentemente, impõe a multa isolada do §10 do art. 89 da Lei 8.212.

Súmula CARF nº 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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer teses de confisco; em rejeitar a preliminar de nulidade, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 193/213, páginas 180/213 do pdf), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 141/163, páginas 128/150 do pdf), consubstanciada no Acórdão nº 16-85.671 - 14ª Turma da DRJ/SPO, de 07/02/2019, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação que objetivava afastar a multa isolada aplicada por compensação em GFIP com falsidade, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/05/2015, 01/08/2016 a 30/11/2016, 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/12/2017 a 31/01/2018

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o Auditor Fiscal atuante demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em nulidade da autuação.

MULTA ISOLADA. DETERMINAÇÃO LEGAL. ARGUIÇÃO DE CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/05/2015, 01/08/2016 a 30/11/2016, 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/12/2017 a 31/01/2018

MULTA ISOLADA DE 150%. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO.

A decisão da autoridade competente declarando a ocorrência de compensação indevida e não homologando a mesma, na forma estabelecida nos atos normativos da Receita Federal do Brasil, é pressuposto essencial para o lançamento legítimo da multa isolada de 150% prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 20/25) devidamente colacionados, tendo o

contribuinte sido notificado em 11/09/2018 (e-fl. 76), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

O processo administrativo é constituído pelo Auto de Infração lavrado pela Fiscalização contra o Contribuinte em epígrafe, relativo à Multa Isolada por Compensação Indevida, no montante de R\$ 2.796.204,96 (dois milhões, setecentos e noventa e seis mil e duzentos e quatro reais e noventa e seis centavos), abrangendo o período de 05/2015, 08/2016 a 11/2016, 01/2017 a 03/2017, 12/2017 e 01/2018.

O Termo de Verificação de Infrações, de fls. 20/25, informa, em síntese, que:

- O processo em tela decorre da análise de compensações de contribuições previdenciárias efetuadas em GFIPs – Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, cujos créditos pleiteados foram vinculados ao processo administrativo nº 10850.721998/2018-60 [julgado conjuntamente com estes autos];
- Da análise de todos os documentos e informações apresentados na auditoria fiscal, verificou-se que os valores compensados não se originaram, comprovadamente, de créditos utilizados em razão de pagamentos ou recolhimento indevidos ou maior que o devido. Também não se originaram de créditos compensados por meio de ação judicial impetrada em nome do contribuinte e com sentença transitada em julgado a seu favor;
- Considerando que durante a auditoria fiscal de compensação, verificou-se que o Contribuinte inseriu nas GFIPs informações indevidas de compensação, reduzindo desta forma, o valor final das contribuições devidas à Previdência Social, foi lavrado o presente Auto de Infração, aplicando-se multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o montante compensado indevidamente, de acordo com disposto no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, c/c inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/9;
- À fl. 25 está apresentado demonstrativo contendo os valores utilizados nas compensações, com as competências das GFIPs compensadas, a data do envio das GFIPs, as competências dos ilícitos, o valor do ilícito e o valor da multa isolada, em razão de a competência da multa isolada ser a competência do cometimento do delito quando do envio da GFIP contendo informações falsas.

Além do Termo de Verificação de Infrações, integram o Auto de Infração (fl. 17) os seguintes documentos: Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 18) e Demonstrativo de Apuração (fl. 19).

Fazem parte também do presente processo administrativo o anexo Orientações ao Sujeito Passivo (fl. 26), o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 28/29), e cópia do Despacho Decisório nº 011/2018/DRF/SJR, relativo ao processo nº 10850.721998/2018-60 (fls. 30/42).

À fl. 02 consta Termo de Apensação do presente processo ao processo nº 10850.721998/2018-60.

### Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 78/100), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A teor da Intimação de fl. 43, e AR – Aviso de Recebimento de fl. 76, o Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração, do Despacho Decisório nº 011/2018/DRF/SJR, bem como dos extratos dos processos formalizados na auditoria fiscal, em 13/09/2018, e apresentou, tempestivamente, em 09/10/2018 (fl. 101), a impugnação de fls. 78/100, acompanhada dos seguintes documentos:

- Tela de consulta a SEDEX, fl. 101;
- Procuração, fl. 102;
- Termo de Posse, Ata e documentos de identificação da prefeita, fls. 103/107;
- GFIPs e planilhas de compensação, fls. 108/140.

Destaca a tempestividade da impugnação interposta, faz um breve relato dos fatos, e afirma que, como restou demonstrado no processo administrativo nº 10850.721998/2018-60, as compensações declaradas pela Municipalidade de Icem/SP, não são decorrentes de informações e/ou inserções de valores falsos, não devendo prosperar os créditos constituídos e muito menos a multa isolada aplicada.

A seguir, alega, em síntese, que:

#### **Do Lançamento Prematuro Pela Receita Federal da Multa Isolada – Inexistência de Fato Gerador – Ilegitimidade do Lançamento da Multa**

Argumenta que neste momento processual administrativo, quando ainda há prazo para a apresentação de defesa contra o lançamento dos valores decorrentes da glosa das compensações, o fato gerador da multa isolada ainda não ocorreu, pois o processo administrativo ainda não tem uma decisão definitiva, o que por si só gera a nulidade do lançamento da multa.

Menciona o artigo 116, inciso II, e 142, todos do CTN, e reitera o argumento de que o lançamento da multa isolada, neste momento processual administrativo, é nulo, visto que o crédito tributário ainda não foi definitivamente constituído, inclusive passível de alteração por meio da manifestação de inconformidade apresentada pelo Município de Icem/SP.

**Da Ilegalidade da Aplicação da Multa no Patamar de 150% – Inocorrência De Declarações Falsas – Relatórios Apresentados – Retificadoras Apresentadas**

Informa que o Município efetuou uma auditoria jurídico tributária em suas folhas de pagamentos, para levantar tudo aquilo que havia pago de forma indevida a título de contribuição social incidente sobre os valores pagos aos seus servidores lotados no Regime Geral de Previdência Social.

Afirma que, a partir dos documentos auditados, elaborou os relatórios que justificam as compensações efetuadas, mês a mês, conforme juntado no processo administrativo nº 10850.721998/2018-60.

Sustenta que tais relatórios demonstram que as compensações declaradas nas competências de 05/2016 a 12/2016, 01/2017, 02/2017, 10/2017 a 12/2017 não se trata de valores falsos, muito menos de falsidade na declaração da GFIP, considerando que:

- os valores foram apurados com base em documentos Públicos;
- as declarações das compensações seguiram rito próprio, descrito na Instrução Normativa 1.300/2012 e 1717/2017;
- há jurisprudências demonstrando que referidas verbas não devem ser base de cálculo da contribuição social incidente sobre os proventos pagos aos trabalhadores; e
- a Lei 13.485/17 que em seu art. 11 dispõe que os valores pagos pelos Municípios a título de Terço Constitucional de Férias, Horário Extraordinário, Horário Extraordinário Incorporado, 15 (quinze) primeiros dias de auxílio-doença, auxílio acidente e aviso prévio indenizado são valores pagos a título de indenização, não devendo estes valores comporem a base de cálculo de incidência da Contribuição Social.

Aduz que como não se trata de informações falsas, a aplicação da multa no patamar de 150% é ilegítima.

Destaca que, ainda que fossem devidas as contribuições previdenciárias, a multa aplicada de ofício é ilegal e inconstitucional, pois o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal não admite imposto que resulte em confisco. Colaciona jurisprudência.

Alega que a multa aplicada também fere os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, capacidade contributiva, mínimo vital e pessoalidade. Discorre sobre os princípios.

Frisa que no caso em tela se trata do próprio interesse público, ou seja, do interesse coletivo, visto que a multa recai diretamente sobre o erário público municipal.

Argumenta que o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se às multas ou penalidades, tendo em vista o disposto no artigo 113, §3º, do CTN.

Colaciona jurisprudência e doutrina, e aduz que tanto o Judiciário quanto a Administração Pública podem, constatando que a multa é confiscatória, interferir no lançamento e adequá-la aos princípios constitucionais mencionados, ainda que a multa tenha previsão legal.

Prossegue discorrendo sobre os princípios da vedação ao confisco, da capacidade contributiva, do mínimo vital, da pessoalidade, proporcionalidade e legalidade, e requer a extinção do processo administrativo, como forma de limar a aludida multa confiscatória, ou reenquadrar o patamar da multa aplicada.

Salienta que a Autoridade Fazendária deve obediência aos preceitos constitucionais, acima dos legais, na delimitação das multas estabelecidas por descumprimento de obrigação tributária.

Pela fundamentação, jurisprudência e doutrina apresentadas, conclui que a multa, no patamar de 150%, deve ser excluída.

#### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, requer:

- a) a não aplicação da multa no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento) visto que não se trata de compensações falsas, e muito menos de declarações de GFIPs falsas.
- b) caso seja ultrapassado o item "a", requer a inaplicabilidade da multa, por ter sido aplicada de forma prematura, visto que fora aplicada com base em um lançamento tributário que ainda não é definitivo, e pode ser alterado pela manifestação de inconformidade protocolada nos autos do processo nº 10850.721998/2018-60; e
- c) caso não seja anulada a multa pelos fundamentos descritos nos itens "a" e "b", requer a não aplicação dela no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento) visto que fere os princípios da proporcionalidade, razoabilidade.

#### **Do Acórdão de Impugnação**

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

#### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Estes autos de multa isolada por falsidade na declaração GFIP de compensação foram sorteados para julgamento conjunto com o Processo nº 10850.721998/2018-60 relativo ao Auto de Infração das glosas de compensações correlacionadas.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

## VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 28/02/2019, e-fl. 191, protocolo recursal em 26/03/2019, e-fl. 214, e despacho de encaminhamento, e-fl. 225), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Pretende o recorrente, por outras palavras, o reconhecimento de inconstitucionalidades acerca da multa isolada aplicada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 por falsidade em compensação declarada na GFIP. Ela seria confiscatória, não estaria sendo respeitado os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e estrita legalidade. A Constituição Federal não estaria sendo observada. Tese de confisco é sustentada e desenvolvida na peça recursal, juntamente com argumentos sobre desproporcionalidade e necessidade de redução da multa.

Muito bem. É assente neste Egrégio Conselho não ser possível adentrar no controle de constitucionalidade das leis, pois somente é outorgada a competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais positivadas, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem

competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

O assunto é sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (*fundamentos de fato e de direito*) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei no sentido de deixar de aplicar a legislação tributária por teses de confisco, por exemplo, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade no sentido de tese sobre confisco por força do percentual da multa aplicada. Pontuo que os efeitos do não conhecimento envolvem o rol a seguir: inconstitucionalidades acerca de abusividade da multa aplicada com tese de confisco e desproporcionalidade acerca da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, com invocação de princípios de proporcionalidade e razoabilidade, estrita legalidade e devido processo legal substantivo.

Sendo assim, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar a inconstitucionalidade ou confisco da multa isolada aplicada.

#### **Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**

##### **- Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa**

Observo que a recorrente requereu seja reconhecida a nulidade do lançamento ou a nulidade processual decorrente da alegada prematuridade com a qual o lançamento foi lavrado e o julgamento foi efetivado em primeira instância, pois, no seu entender, precisaria, primeiro, ter sido solucionado em definitivo o processo de glosa de compensação (Processo 10850.721998/2018-60).

Argumenta que quando ainda há prazo para a apresentação de defesa contra o lançamento dos valores decorrentes da glosa das compensações, o fato gerador da multa isolada ainda não ocorreu, pois o processo administrativo ainda não tem uma decisão definitiva, o que por si só gera a nulidade do lançamento da multa. Menciona o art. 116, inciso II, e 142, todos do CTN, e reitera o argumento de que o lançamento da multa isolada é nulo, visto que o crédito tributário ainda não foi definitivamente constituído.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Veja-se que o lançamento da multa isolada é reflexo e consequência da glosa de compensação, devendo ser lavrado por dever de ofício e para prevenir a própria decadência de forma conjunta. O que é necessário observar é um julgamento também conjunto, o que, aliás, ocorre neste momento e se efetivou em primeira instância.

Ora, uma vez ocorrida a obrigação tributária, surge, para a Administração Tributária, o dever de realizar o lançamento fiscal correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõem o artigo 142 do CTN.

De mais a mais, tendo a Administração demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos que suportaram o lançamento de ofício, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em nulidade da autuação.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia de momento é relativa ao lançamento de ofício relacionado com a aplicação de multa isolada de 150% do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 por efetivação de compensação pelo recorrente em GFIP aduzida pela fiscalização como realizada com falsidade. O recorrente, de seu lado, sustenta que não há a alegada falsidade.

O relatório fiscal traz como motivação para a aplicação da multa isolada de 150% do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 o reporte de que o contribuinte procedeu com compensações indevidas que entendeu como sendo efetivadas com falsidade, pois não havia direito creditório líquido e certo, não havia processo judicial com trânsito em julgado, não havia pagamento a maior ou indevido incontroverso, ainda assim ocorreu a compensação por meio de um precário

procedimento de planejamento de recuperação de créditos não sustentado em certeza e liquidez para vindicado direito de crédito.

O contribuinte sustenta que seu direito creditório se origina de terço constitucional de férias, auxílio-doença, adicional de horas extras e gratificação de aniversário (abono único anual), os quais estaria discutindo judicialmente com decisão favorável, apesar de não transitada em julgado, além disso, também apurava aduzidos créditos entendidos como líquidos e certos relacionados com diferenças na alíquota SAT/RAT/GILRAT de 2% para 1%, considerando seu entendimento no sentido de que sua principal atividade desenvolvida é burocrática e, assim, reflete uma alíquota de 1% e não de 2%.

A matéria da certeza e liquidez foi tratada no anexo (nº 10850.721998/2018-60) e se concluiu que não há certeza e liquidez, de modo que não assiste razão ao recorrente, sendo devida a multa isolada por plena subsunção.

Veja-se o que foi delineado no apenso Processo Principal nº 10850.721998/2018-60:

**PROCESSO Nº 10850.721998/2018-60**

**Admissibilidade**

[...]

**- Concomitância com ação judicial**

Consta nos autos, afirmado pelo próprio recorrente, que impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, em face da União Federal, autos nº 2011.61.06.002025-7, “*objetivando a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, a título de adicional de horas extras, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, férias indenizadas e férias em pecúnia, salário educação, auxílio-creche, auxílio-doença e auxílio-acidente (15 dias afastamento), abono assiduidade, abono único anual, vale-transporte, adicionais de insalubridade e periculosidade, e adicional noturno*” (e-fls. 537/538).

Por sua vez, ao final do recurso, o contribuinte requer, dentre outros pedidos: “... *seja reconhecido o caráter indenizatório das verbas objeto deste recurso, que são respectivamente Terço Constitucional de férias, Auxílio-Doença/Auxílio-Acidente, Adicional de Horas Extras e Gratificação de aniversário [natureza de abono único anual]*”.

Dito isto, tem-se, então, identidade de objetos para este particular debate que se pretende também desenvolver no recurso voluntário quanto a natureza das referidas verbas, havendo concomitância na esfera judicial e administrativa.

[...]

Sendo assim, conheço apenas parcialmente o Recurso Voluntário, deixando de conhecer da matéria em concomitância com ação Judicial (Súmula CARF nº 1)

relativa à natureza de contribuições sobre verbas pagas a títulos já discutidos no Poder Judiciário pelo contribuinte.

### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa a vindicado autodeclarado direito creditório glosado (excluído e não reconhecido) pela autoridade administrativa na origem, que se sustenta e se declarou líquido e certo, a partir de compensações realizadas em GFIP.

O contribuinte sustenta que apurou créditos líquidos e certos relacionados com verbas que entende não comporem base de cálculo de contribuições previdenciárias, sendo elas, terço constitucional de férias, auxílio-doença, adicional de horas extras e gratificação de aniversário (abono único anual), além disso, também apurou aduzidos créditos líquidos e certos relacionados com diferenças na alíquota SAT/RAT/GILRAT de 2% para 1%, considerando seu entendimento no sentido de que sua principal atividade é burocrática a refletir uma alíquota de 1% e não de 2%.

Em suma, trata-se de autos sobre glosa de compensação em GFIP.

A glosa dos alegados direitos creditórios ocorreu por ausência de liquidez e de certeza, inclusive diante da ausência de trânsito em julgado do processo judicial na época da transmissão e compensação em GFIP, além da controvérsia quanto aos montantes autodeclarados e do entendimento divergente da fiscalização para as rubricas apropriadas como direito creditório.

Exceto quanto a diferença de alíquota do SAT/RAT/GILRAT, os créditos em si, relativo à discussão da natureza das verbas mencionadas, por serem objeto de debate judicial, não serão objeto de deliberação neste voto, conforme capítulo de conhecimento.

Neste momento, deve-se debater exclusivamente se o contribuinte já poderia proceder com a compensação sem ter ocorrido o trânsito em julgado, aliás este é um dos motivos determinantes pelo qual ocorreu a glosa e foi lavrado o lançamento.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente, haja vista que o trânsito em julgado é condição necessária ao aproveitamento de qualquer vindicado crédito. Ainda que tenha sentença favorável, se não transitar em julgado, não se pode aproveitar quaisquer créditos.

Indiretamente, a Súmula CARF nº 206 já assenta e torna pacífico o posicionamento administrativo, uma vez que o referido enunciado entende correta a aplicação de multa isolada quando se compensa antes do trânsito em julgado, como nos autos. De qualquer sorte, nestes autos não se tem debate de multa isolada. O comentário é meramente por argumentar neste momento. A aplicação da súmula é exclusivamente para a multa isolada.

O lançamento de ofício ocorreu em razão de glosa de compensação e o principal motivo foi a não ocorrência de trânsito em julgado da decisão judicial.

O procedimento de compensação impõe a necessidade do trânsito em julgado e o contribuinte, ainda assim, insistiu com o procedimento compensatório de forma inadvertida.

A compensação é procedimento para créditos líquidos e certos. Não para créditos em tese ou em discussão. Este é o ponto nefrágico da lide.

Apenas um efetivo pagamento a maior ou indevido em termos incontroversos ou um crédito dado a partir de decisão transitada em julgado são passíveis de compensação autodeclarada.

Não foi a situação observada, o que justifica a glosa e o lançamento.

Demais disto, importante dizer que a Administração Tributária não descumpriu qualquer comando de recursos repetitivos do STJ, uma vez que o motivo da glosa foi a utilização de créditos discutidos em ação judicial sem trânsito em julgado, tampouco descumpriu qualquer entendimento de repercussão geral.

Antes de se averiguar qual a origem do crédito em si mesmo, observou-se que os créditos vindicados foram postulados em mandado de segurança em juízo e que antes do trânsito em julgado se efetivou a compensação, a qual estava vedada antes da decisão se tornar definitiva, o que é cogente a partir da normatividade do art. 170-A do CTN.

É, por isso, por conta do óbice procedimental, com previsão em lei (CTN, art. 170-A) ou com previsão nas disposições da decisão judicial no sentido de só compensar após o trânsito em julgado, que houve a glosa e de forma correta.

Ademais, não é caso de tratar em contencioso administrativo fiscal sobre a natureza do vindicado direito creditório em tais condições, pois há óbice antecedente que impede processar e homologar a compensação com créditos discutidos no Poder Judiciário sem trânsito em julgado, sobremais a natureza jurídica será deliberada em definitivo pelo Poder Judiciário.

Outro ponto importante a observar é que nas operações de compensação o sujeito passivo confessa débitos e declara seus vindicados créditos. No caso, o lançamento não acatou a compensação porque glosou os alegados créditos em razão do óbice intransponível de se relacionarem com discussão judicial sem trânsito em julgado.

Quanto as partes confessadas (os débitos declarados), e que acabam sendo exigidas no lançamento, constituídas, inclusive, para prevenir decadência, eles são dívidas de contribuições correntes (presentes) reconhecidas pelo contribuinte. Logo, não se confundem com os vindicados créditos (fatos passados). Adicionalmente, é controvertido o contribuinte confessá-los como débito e

pretender por eventualidade discutir que o débito confessado também eventualmente não seria base de cálculo de contribuições.

Vale dizer, em regra, o contencioso presente é para tratar sobre a glosa (exclusão, não reconhecimento) do autodeclarado direito creditório em GFIP que o contribuinte diz possuir como sendo líquido e certo.

A consequência da glosa (exclusão, não reconhecimento) do autodeclarado direito creditório em GFIP que o contribuinte diz possuir é a exigência dos débitos confessados, os quais seriam quitados pela compensação em GFIP autodeclarada com o uso do vindicado direito creditório que se declarou ser titular em razão de certeza e liquidez. No caso dos autos a alegada certeza e liquidez não existem. O crédito é controverso, especialmente no momento do fato da transmissão em GFIP, quando já deveria ser líquido e certo, sendo o ponto de corte a observar.

No caso dos autos, o contribuinte nem comprova o direito creditório que vindica (em termos numéricos e segurado a segurado, por competência) e, para além disso, em relação aos débitos que confessou, sobre eles não traz nada de concreto e, repita-se, já os tinha confessado.

Fato é que o recorrente não demonstra com exatidão e documentalmente o direito creditório que vindica, muito menos com liquidez e certeza necessários. Há deficiência na comprovação da própria origem dos créditos e na lógica com a qual efetivou a compensação. A composição do próprio saldo que se diz credor precisa ser demonstrada de forma consistente e não exclusivamente retórica. No caso, tem-se, ainda, especialmente, a ausência do trânsito em julgado.

Em pedido de compensação é dever do contribuinte demonstrar, pormenorizadamente, a origem do crédito pleiteado. A prova da origem dos créditos compete sempre ao contribuinte, em casos de créditos vindicados. Exige-se elementos de prova concretos, substanciais, não apenas circunstanciais; há exigência de dialeticidade entre os meios probatórios e os elementos dos autos, com concretude e substância e confronto comparativo, competindo ao recorrente bem demonstrar por meio de escrita fiscal e contábil e da análise comparativa com as provas dos autos toda a concatenação dos créditos que diz estarem constituídos em seu favor com certeza e liquidez.

São necessários o detalhamento, a articulação, o esclarecimento e a devida fundamentação e demonstração da composição. A demonstração analítica integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte.

Além disso, não se apresenta eventual diligência ou perícia, por si só, em primeira instância ou em fase recursal no CARF, como meio para substituir o dever probatório da parte, daí a Súmula CARF nº 163: *“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”*.

Se o recorrente não faz a demonstração mínima de suficiência probatória dos alegados créditos, não lhe assiste razão e não é obrigação determinar perícia ou diligência, se o julgador já pode decidir a matéria exclusivamente de direito com a prova dos autos.

No caso concreto, não há demonstração de efetivo direito creditório no caderno processual que se apresenta instruído a tempo e modo, com os ônus processuais da distribuição do dever probatório e sob o crivo da preclusão consumativa e temporal.

É circunstância de todos conhecida que a compensação não se homologa quando não atendidas as condições estabelecidas na legislação tributário-previdenciária e no CTN.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (*montante a restituir, que serve ao encontro de contas para compensar*) seja líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer o reconhecimento do direito creditório e, por consequência, não ocorre a compensação com quitação do débito confessado em GFIP.

O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

Ao se alegar a existência de certeza e liquidez, deve ser disponibilizado todo o raciocínio que gerou o direito creditório; e, também, o percurso até atingir o montante vindicado, para reconstrução dos fatos contábeis necessários à evidenciação da suficiência do crédito; e em caso de processo judicial se impõe o trânsito em julgado. A demonstração criteriosa do suposto direito a crédito é uma exigência para se confirmar o indébito e homologar o que tenha sido compensado. Todavia, não demonstrado pelo contribuinte a certeza e a liquidez resta correto o procedimento da autoridade fiscal em negar o reconhecimento do crédito.

Em matéria de compensação de contribuições sociais, há de ser observado o disposto no art. 89, da Lei nº 8.212, que, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, vigente para o período envolvido no presente litígio, expressamente, prevê: somente serão restituídas ou compensadas contribuições sociais, tratadas na citada lei de custeio, "*nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*".

Em nenhum momento ficou comprovado no feito tratar-se de direito creditório oriundo de pagamentos/recolhimentos indevidos de contribuições sociais para uma situação incontroversa ou com trânsito em julgado para questões controvertidas. Logo, não há amparo legal à compensação entabulada pela empresa. Os comandos elencados pela defesa não lhe socorrem.

Lado outro, em relação aos débitos confessados, que não foram compensados em razão da glosa do direito creditório não reconhecido, tem-se que lembrar e destacar que, em medida particular e voluntária, na GFIP, o contribuinte confessa os valores como sendo devidos.

Além do mais, não se pode pretender cancelar o lançamento sob o argumento de que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 autoriza o procedimento que se executaria administrativamente, como se houvesse uma faculdade legal concedida por lei para compensar na via exclusivamente administrativa créditos controvertidos sem trânsito em julgado, sem se confundir com o procedimento do art. 170 ou art. 170-A do CTN. Não se pode pretender que o art. 170 ou art. 170-A do CTN somente se justifiquem se a compensação for executada pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, limitando-se o sujeito passivo ao impulso oficial, mas sendo aqui ato exclusivo da Administração. Não é essa a correta leitura. Explico.

O art. 170-A do CTN rege o procedimento dos autos, uma vez que a compensação foi vindicada em sua vigência. O dispositivo é claríssimo ao vedar a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de discussão judicial, ainda que em mandado de segurança, antes do trânsito em julgado da decisão judicial:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Em virtude dessa norma, quando o interessado opta por judicializar determinados créditos (tributo alegado indevido) perante o Poder Judiciário, a compensação envolvendo os eventuais direitos creditórios provenientes da matéria discutida só pode ser realizada após o trânsito em julgado da decisão judicial definitiva que seja favorável ao contribuinte.

É assente que o condicionamento da compensação ao trânsito em julgado da decisão, previsto no art. 170-A do CTN, aplica-se a toda e qualquer modalidade de compensação e a todo e qualquer tipo de ação judicial. Isto porque, o Código Tributário Nacional dispõe sobre normas gerais – que devem ser respeitadas por toda a legislação tributária ordinária –, e o texto do art. 170-A não faz nenhuma ressalva, seja quanto à modalidade de compensação, seja quanto à modalidade de ação judicial.

Além disso, no Recurso Repetitivo do STJ dado pelo REsp nº 1.164.452 (Tema 345) assentou-se que o art. 170-A se aplica aos procedimentos de compensação em geral após sua vigência. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua *realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Fato é que o art. 170-A do CTN, que trata de direito material, não se contrapõe ao art. 66 da Lei nº 8.383, mas condiciona a compensação ao trânsito em julgado, sendo certo que a jurisprudência do STJ não diferencia a compensação no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei nº 8.383) das demais hipóteses de compensação para efeito de incidência do disposto no art. 170-A do CTN.

Acrescente-se, inclusive, que no Recurso Repetitivo do STJ (este também aplicável) dado pelo REsp nº 1.167.039 (Tema 346) assentou-se que:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

1. 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*", vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.167.039/DF, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Isto é, a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp nº 1.167.039, mediante o procedimento descrito dos Recursos Repetitivos, entendeu que o disposto no art. 170-A do CTN também se aplica às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. Portanto, mesmo para os mandados de segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária tem-se o reconhecimento da necessidade do trânsito em julgado. É o que, inclusive, pode-se extrair em trecho da ementa do Recurso Repetitivo REsp nº 1.365.095 (Tema Repetitivo 118) do qual se extrai:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TESE FIRMADA SOB O RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. ART. 1.036 E SEGUINTE DO CÓDIGO DE PROCESSO. DIREITO DO CONTRIBUINTE À DEFINIÇÃO DO ALCANCE DA TESE FIRMADA NO TEMA 118/STJ (RESP. 1.111.164/BA, DA RELATORIA DO EMINENTE MINISTRO TEORI

ALBINO ZAVASCKI). INEXIGIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO, NO *WRIT OF MANDAMUS*, DO EFETIVO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, PARA O FIM DE OBTER DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBVIAMENTE SEM QUALQUER EMPECILHO À ULTERIOR FISCALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMPENSATÓRIA PELO FISCO COMPETENTE. A OPERAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA NA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRIBUINTE FICA SUJEITA AOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL, NO QUE SE REFERE AOS QUANTITATIVOS CONFRONTADOS E À RESPECTIVA CORREÇÃO. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO.

1. Esclareça-se que a questão ora submetida a julgamento encontra-se delimitada ao alcance da aplicação da tese firmada no Tema 118/STJ (Resp. 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, submetido a sistemática do art. 543-C do CPC/1973), segundo o qual é necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de Mandado de Segurança.

2. A afetação deste processo a julgamento pela sistemática repetitiva foi decidida pela Primeira Seção deste STJ, em 24.4.2018, por votação majoritária; de qualquer modo, trata-se de questão vencida, de sorte que o julgamento do feito como repetitivo é assunto precluso.

3. Para se espancar qualquer dúvida sobre a viabilidade de se garantir, em sede de Mandado de Segurança, o direito à utilização de créditos por compensação, esta Corte Superior reafirma orientação unânime, inclusive consagrada na sua Súmula 213, de que o Mandado de Segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

4. No entanto, ao sedimentar a Tese 118, por ocasião do julgamento do Resp. 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, a Primeira Seção desta Corte firmou diretriz de que, tratando-se de Mandado de Segurança que apenas visa à compensação de tributos indevidamente recolhidos, impõe-se delimitar a extensão do pedido constante da inicial, ou seja, a ordem que se pretende alcançar para se determinar quais seriam os documentos indispensáveis à propositura da ação. O próprio voto condutor do referido acórdão, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973, é expresso ao distinguir as duas situações, a saber: (...) *a primeira, em que a impetração se limita a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação; a outra situação é a da impetração, à declaração de compensabilidade, agrega (a) pedido de juízo específico sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação).*

5. Logo, postulando o Contribuinte apenas a concessão da ordem para se declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento judicial transitado em julgado da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos

valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco. Ou seja, se a pretensão é apenas a de ver reconhecido o direito de compensar, sem abranger juízo específico dos elementos da compensação ou sem apurar o efetivo quantum dos recolhimentos realizados indevidamente, não cabe exigir do impetrante, credor tributário, a juntada das providências somente será levada a termo no âmbito administrativo, quando será assegurada à autoridade fazendária a fiscalização e controle do procedimento compensatório.

6. Todavia, a prova dos recolhimentos indevidos será pressuposto indispensável à impetração, quando se postular juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com a efetiva investigação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada. Somente nessas hipóteses o crédito do contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação cabal dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.

7. Na hipótese em análise, em que se visa a garantir a compensação de valores indevidamente recolhidos a título do PIS e da COFINS, incidentes sobre a receita advinda da variação cambial das exportações, afastando-se as restrições previstas nos arts. 170-A do CTN e art. 26, § 3º, IX da Instrução Normativa/SRF 460/2004, o Tribunal de origem extinguiu o *writ* nesse ponto, sem resolução de mérito, com arrimo na pretensa insuficiência de documentação acostada, porquanto não demonstrado o efetivo recolhimento do tributo que se pretende compensar.

8. Ao assim decidir, o Tribunal de origem deixou de observar que o objeto da lide limitou-se ao afastamento de quaisquer atos ou restrições impostas pelo Fisco ao exercício do direito de compensar, e, nesse ponto, foi devidamente comprovada a liquidez e certeza do direito, necessária à impetração do Mandado de Segurança, porquanto seria necessário tão somente demonstrar que a impetrante estava sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas decorrentes de variações cambiais em suas exportações, cuja obrigatoriedade foi afastada pelas instâncias ordinárias.

9. Extraí-se do pedido formulado na exordial que a impetração, no ponto atinente à compensação tributária, tem natureza preventiva e cunho meramente declaratório, e, portanto, a concessão da ordem postulada só depende do reconhecimento do direito de se compensar tributo submetido ao regime de lançamento por homologação, sem as restrições impostas pela legislação tributária. Ou seja, não pretendeu a impetrante a efetiva investigação da liquidez e certeza dos valores indevidamente pagos, apurando-se o valor exato do crédito submetido ao acervo de contas, mas, sim, a declaração de um direito subjetivo à compensação tributária de créditos reconhecidos com tributos vencidos e vincendos, e que estará sujeita a verificação de sua regularidade pelo Fisco, em atividade fiscalizatória ulterior.

10. Portanto, a questão debatida no Mandado de Segurança é meramente jurídica, sendo desnecessária a exigência de provas do efetivo recolhimento do tributo e do seu montante exato, cuja apreciação, repita-se, fica

postergada para a esfera administrativa. Portanto, perfeitamente cabível o presente Mandado de Segurança.

[11]. No julgamento do Recurso Especial 1.167.039/DF, de relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 2.9.10, processado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que a exigência de trânsito em julgado para fins de compensação de crédito tributário, segundo a regra do art. 170-A do CTN, aplica-se às demandas ajuizadas após a entrada em vigor da LC 104/2001, ou seja, a partir de 11.1.2001.

[12]. Recurso Especial da Contribuinte a que se dá parcial provimento, para reconhecer o seu direito à compensação dos valores de PIS e COFINS indevidamente recolhidos, após o trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN e observada a prescrição quinquenal.

[13]. Acórdão submetido ao regime do art. 1.036 do Código Fux, fixando-se a seguinte tese, apenas explicitadora do pensamento zavaskiano consignado no julgamento REsp. 1.111.164/BA: *(a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e (b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do Contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação suficiente dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.*

(REsp n. 1.365.095/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 13/2/2019, DJe de 11/3/2019)

Por conseguinte, não há dúvida de que as compensações efetuadas nas GFIPs das competências, transmitidas após a vigência do art. 170-A do CTN, eram indevidas, pois foram executadas antes do trânsito em julgado da decisão judicial relativa às contribuições questionadas judicialmente. O mandado de segurança é posterior a LC 104, de 2001 (vigente a partir de 11/1/2001).

Quanto a alegação relacionada com a Lei nº 13.485, de 2017, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos à Contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal, a qual estabelece no seu art. 11, inciso IV, de forma expressa, que os valores pagos pelos Municípios a título de terço constitucional de férias, horário extraordinário, horário extraordinário incorporado, 15 (quinze) primeiros dias de auxílio-doença, auxílio acidente e aviso prévio indenizado, são valores pagos a título de indenização, não devendo compor a base de cálculo de incidência da Contribuição Social, cumpre destacar que tal matéria é estranha ao

juízo do litígio em foco, uma vez que não há notícia de adesão do Contribuinte ao parcelamento, que deveria ter sido acompanhada de desistência expressa da manifestação de inconformidade, ademais, destaque-se que no tocante aos parcelamentos, o Contribuinte, em contrapartida a benefícios, vantagens e descontos (parciais ou quase totais de acréscimos legais), deve se sujeitar às correspondentes exigências legais: a) cumprimento de prazos e formalidades legais (exemplos: prestação de informações, apresentação de formulários, indicação da forma como pretende promover a sua regularização tributária, em face das dívidas existentes); b) pagamento do parcelamento, desde a adesão, sem atrasos, de acordo com os cálculos preliminares, feitos a partir dos débitos confessados; c) recolhimento dos tributos posteriormente vincendos (relativos às competências a partir de abril de 2017); d) pagamento do parcelamento com base nos valores finalmente apurados, após a consolidação da dívida e do parcelamento. Ainda, no caso da Lei nº 13.485, houve a regulamentação por meio do Decreto nº 9.568, que confirma a necessidade da decisão judicial transitada em julgado para que haja o encontro de contas previsto no art. 11 da Lei nº 13.485, que não é a hipótese.

Quanto a gratificação de aniversário, em *obiter dictum*, já que a considero como posto no caso concreto um abono único anual, tem-se que a Lei Municipal nº 1.781/2011 não lhe pode retirar o caráter remuneratório para fins de contribuições previdenciárias, inclusive por ser a legislação federal a reger a matéria e no caso específico ela é previamente pactuada de forma remuneratória para fins previdenciários, de modo que integra o salário de contribuição.

Noutro norte, quanto as diferenças na alíquota SAT/RAT/GILRAT de 2% para 1%, o contribuinte alega que deveria ter recolhido em alíquota de 1%, porém fez os recolhimentos na base de alíquota de 2%, por isso autodeclarou direito creditório e fez compensações.

Sustenta que a redação originária do Anexo V do vigente Decreto nº 3.048 era de 1% para o CNAE de sua atividade preponderante. Questiona o Decreto nº 6.957/2009, inclusive por suposta afronta e desrespeito ao comando do art. 22, § 3º, da Lei nº 8.212, eis que as atividades desenvolvidas por seus servidores são essencialmente burocráticas. Diz que a partir da vigência do Decreto nº 6.042/2007 (anexo V), e reforçada pelo Decreto nº 6.957/2009, passou a haver um reenquadramento com alíquota equivocada.

Apresenta listagem de seus servidores e lotações. Vindica uma alíquota menor, pois suas atividades econômicas no grau de risco devem ser leves. Pondera que o CNAE 8411-6/00 (Administração Pública em Geral) não é o mais assertivo, especialmente após o aumento da alíquota em relação a divulgação originária, sendo necessário o enquadramento em alíquota de 1% de pessoal burocrático, que é a situação majoritária do pessoal (servidores). Requer, se necessário, perícia ou diligência.

Muito bem. Quanto a perícia ou diligência, ela não se mostra necessária sendo matéria exclusivamente de direito. Ademais, a produção de provas compete a parte. Aplica-se no caso a Súmula CARF nº 163.

No caso concreto o próprio contribuinte indicou e informou a sua atividade preponderante por CNAE, sendo correspondente a alíquota de 2%.

Por ocasião da impugnação não apresentou nada que pudesse modificar o contexto. Por ocasião do recurso voluntário apresentou listagem de lotações de servidores, porém não comprova que sejam vinculados ao regime geral de previdência social, nem comprova e tampouco demonstra os CNAEs que seriam majoritários e a partir daí o enquadramento em atividades leves.

É de todos conhecido no direito tributário que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento para o SAT/RAT/GILRAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade econômica preponderante quando houver apenas um registro<sup>1</sup>. A matéria é assentada na jurisprudência (Súmula STJ nº 351) e em ato declaratório aprovado pelo Ministro (Ato Declaratório nº 11/2011) ao aprovar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.120, de 2011.

Importante pontuar, pela ocasião, ser forte a jurisprudência no sentido de não haver ilegalidade no Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Decreto nº 3.048, promovendo o reenquadramento de atividades econômicas quanto ao grau de risco envolvido, para os fins do art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, observadas as alíneas “a”, “b” e “c”. Aliás, o Supremo Tribunal Federal (STF) no *leading case* RE 677.725 (Tema 554) firmou ementa assentando:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA DEFINIDA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAT E PELO GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT. DELEGAÇÃO AO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA PARA REGULAMENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. LEI 10.666/03, ARTIGO 10. DECRETO 3.048/89, ART. 202-A, NA REDAÇÃO DO DECRETO 6.957/09. RESOLUÇÕES 1.308/2009 E 1.309/2009, DO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. CF, ARTIGOS 5º, INCISO II; 37; 146, INCISO II; 150, INCISOS I E III, ALÍNEA 'A'; 154, INCISO I, E 195, § 4º.

1. O sistema de financiamento do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e da Aposentadoria Especial visa suportar os benefícios previdenciários acidentários decorrentes das doenças ocupacionais.

2. A Contribuição Social para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) tem fundamentado nos artigos 7º, XXVIII, 194, parágrafo único, V, e 195, I, todos da CRFB/88.

<sup>1</sup> Não prevalece a tese Fazendária no sentido de que o critério para identificação da atividade preponderante seria o maior número de segurados da empresa como um todo (*grau de risco da empresa e não de cada estabelecimento*).

3. O sistema impregnado, principalmente, pelos Princípios da Solidariedade Social e da Equivalência (custo-benefício ou prêmio versus sinistro), impõe maior ônus às empresas com maior sinistralidade por atividade econômica.

4. O enquadramento genérico das empresas neste sistema de financiamento se dá por atividade econômica, na forma do art. 22, inciso II, alíneas a, b e c, da Lei nº 8.212/91, enquanto o enquadramento individual das empresas se dá por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), ao qual compete o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

5. A Suprema Corte já assentou a constitucionalidade do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, *verbis*: **EMENTA**: - **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003), o que se aplica as normas ora objurgadas por possuir a mesma *ratio*.**

6. A lei que institui tributo deve guardar maior densidade normativa, posto que deve conter os seus elementos essenciais previstos em lei formal (art. 97, CTN), a saber os aspectos material (fatos sobre os quais a norma incide), temporal (momento em que a norma incide) e espacial (espaço territorial em que a norma incide), assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (sobre o que a norma incide - base de cálculo e alíquota) e pessoal (sobre quem a norma incide - sujeitos ativo e passivo), elementos do fato gerador que estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88) (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8), premissas atendidas no caso *sub examine*.

7. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, guarda similaridade com a situação do *leading case* no RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003, posto norma a ser colmatada pela via regulamentar, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, *verbis*: Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de

*incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.*

8. As alíquotas básicas do SAT são fixadas expressamente no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, restando ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, a delimitação da progressividade na forma de coeficiente a ser multiplicado por estas alíquotas básicas, para somente então ter-se aplicada sobre a base de cálculo do tributo.

9. O FAP, na forma como prescrito no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 (“...conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social) possui densidade normativa suficiente, posto que fixados os *standards*, parâmetros e balizas de controle a ensejar a regulamentação da sua metodologia de cálculo de forma a cumprir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

10. A composição do índice composto do FAP foi implementada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, órgão do Ministério da Previdência e Assistência Social, que é instância quadripartite que conta com a representação de trabalhadores, empregadores, associações de aposentados e pensionistas e do Governo, através de diversas resoluções: Resolução MPS/CNPS nº 1.101/98, Resolução MPS/CNPS nº 1.269/06, Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, Resolução MPS/CNPS nº 1.309/09 e Resolução MPS/CNPS nº 1.316/2010. Estas resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, e, mais recentemente, pelo Decreto 14.410/10, cumprindo o disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

11. As resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, cumprindo o disposto no art. 10, da Lei nº 10.666/2003, a qual autorizou a possibilidade de redução de até 50% ou majoração em até 100% das alíquotas 1%, 2% e 3%, previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, conforme o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.

12. O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, tal como previsto no § 1º, do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99. A variação do fator ocorre em função do desempenho da empresa frente às demais empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica. Foi regulamentado como um índice composto, obtido pela conjugação de índices parciais e percentis de gravidade, frequência e custo, sendo integrado por três categorias de elementos: (i) os índices parciais (frequência, gravidade e custo); (ii) os percentis de cada índice parcial; (iii) os pesos de cada percentil (art. 202-A do Decreto nº 3.048/99).

13. Segundo essa metodologia de cálculo, as empresas são enquadradas em *rankings* relativos à gravidade, à frequência e ao custo dos acidentes de

trabalho e na etapa seguinte, os percentis são multiplicados pelo peso que lhes é atribuído, sendo os produtos somados, chegando-se ao FAP.

14. A declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, não se sustenta quando contrastada com o princípio de vedação do retrocesso.

15. Extrai-se deste princípio a invalidade da revogação de normas legais que concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente (art. 5º, § 1º, CRFB/88), posto que invalidar a norma atenta contra os artigos arts. 7º, 150, II, 194, parágrafo único e inc. V, e 195, § 9º, todos da CRFB/88.

16. A sindicabilidade das normas infralegais, artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, deve pautar-se no sentido de que não cabe ao Pretório Excelso discutir a implementação de políticas públicas, seja por não dispor do conhecimento necessário para especificar a engenharia administrativa necessária para o sucesso de um modelo de gestão das doenças ocupacionais e/ou do trabalho, seja por não ser este o espaço idealizado pela Constituição para o debate em torno desse tipo de assunto, a pretexto de atuar como legislador positivo.

17. A jurisdição constitucional não é atraída pela conformação das normas infralegais (Decreto nº 3.048/99, art. 202-A) com a lei (Lei nº 10.666/2003, art. 10), o que impede a análise das questões relacionadas à, *verbi gratia*, inclusão das comunicações de acidentes de trabalho (CAT) que não geraram qualquer incapacidade ou afastamento; das CATS decorrentes dos infortúnios (acidentes *in itinere*) ocorridos entre a residência e o local de trabalho do empregado e, também, daqueles ocorridos após o findar do contrato de trabalho, no denominado período de graça; da inclusão na base de cálculo do FAP de todos os benefícios acidentários, mormente aqueles pendentes de julgamento de recursos interpostos pela empresa na esfera administrativa.

18. O SAT, para a sua fixação, conjuga três critérios distintos de quantificação da obrigação tributária: (i) a base de cálculo (remuneração pagas pelas empresas aos segurados empregados e avulsos que lhes prestam serviços), que denota a capacidade contributiva do sujeito passivo; (ii) as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica da empresa, conferindo traços comutativos à contribuição; e (iii) o FAP, que objetiva individualizar a contribuição da empresa frente à sua categoria econômica, aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça individual, o que atende aos standards, balizas e parâmetros que irão formatar a metodologia de cálculo deste fator, o que ocorreu quanto à regulamentação infralegal trazida pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

19. As empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução do FAP, conforme o disposto nos artigos 10 da Lei nº 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redução decorrente do Decreto nº 6.042/07. Essa foi a metodologia usada pelo Poder Executivo para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho.

20. O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade encontram-se consagrados no caso *sub judice*, posto que o conjunto de

normas protetivas do trabalhador aplicam-se de forma genérica (categoria econômica) num primeiro momento através do SAT e, num segundo momento, de forma individualizada através do FAP, ora objurgado, permitindo ajustes, observado o cumprimento de certos requisitos.

21. O Poder Judiciário, diante de razoável e proporcional agir administrativo, não pode substituir o enquadramento estipulado, sob pena de legislar, isso no sentido ilegítimo da expressão, por isso que não pode ser acolhida a pretensão a um regime próprio subjetivamente tido por mais adequado.

22. O princípio da irretroatividade tributária (Art. 150, III, "a", CRFB/88) não restou violado, posto que o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

23. Os princípios da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade estão atendidos na medida em que o FAP utiliza índices que são de conhecimento de cada contribuinte, que estão à disposição junto à Previdência Social, sujeitos à impugnação administrativa com efeito suspensivo.

24. O Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, que remeteu para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave" (RE nº 343.446/SC). Restou assentado pelo Supremo que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei delegar ao regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implicou ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da CF/88, o que se aplica ao tema ora objurgado por possuir a mesma ratio: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ART. 22, II, DA LEI N.º 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES N.ºS 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. SATISFEITO O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. - Matéria decidida em nível infraconstitucional, atinente ao art. 22, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528/97 e aos arts. 97 e 99 do CTN. - Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas, escalonadas em graus leve, médio e grave, pelos Decretos n.ºs 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. - Não afronta o princípio da legalidade, o estabelecimento, por decreto, dos mencionados graus de risco, partindo-se da atividade preponderante da empresa. (REsp 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002). EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II; alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição

Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003).

25. Mais recentemente a Corte enfrentou matéria similar em outro caso. Pode-se mencionar a tese firmada no Tema 939 de Repercussão Geral: “*É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.*” (RE 1043313, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020).

26. Na mesma linha dos precedentes já mencionados, há situações outras em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta casos em que essa delegação foi reconhecida como legítima, na medida em que formalizada por meio de balizas rígidas e guarnecidas de razoabilidade e proporcionalidade. Nesse sentido: (i) a fixação das anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais, cujas balizas estão estabelecidas na Lei 12.514/11, mas a exigência se faz por ato das autarquias (ADIs 4697 e 4762 Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/03/2017); (ii) a exigência de taxa em razão do exercício do poder de polícia referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - RE 838284, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 22/09/2017) e (iii) a possibilidade do estabelecimento de pautas fiscais para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - RE 602917, Rel. Min. Rosa Weber, Redator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 21/10/2020).

27. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

28. Proposta de Tese de Repercussão Geral: O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

(RE 677.725, Relator LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247, DIVULG 15/12/2021, PUBLIC 16-12-2021)

É certo que o CNAE 8411-6/00 para a “Administração Pública em Geral” impõe uma alíquota de 2%, como foi observado pela fiscalização.

Portanto, pode a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", assim como, permitir mudanças entre graus de risco em determinada atividade, não implicando qualquer ilegalidade, sendo certo que as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica preponderante, conferem traços comutativos à contribuição e indicadores podem variar no tempo e ocorrer alterações.

Interessante anotar, inclusive, que o STJ já se manifestou por diversas vezes no sentido de que: "A discussão quanto à alteração de alíquotas da contribuição ao SAT/RAT pelo Decreto n. 6.957/2009 é de cunho constitucional, tendo sido inclusive analisado em Repercussão Geral pelo Pretório Excelso no julgamento do Tema n. 554/STF (RE 677.725/RS). Precedentes." (AglInt no REsp n. 2.100.506/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/3/2024, DJE de 7/3/2024). Daí a transcrição da ementa supra.

Dito isto, tem-se que a Lei nº 8.212, em seu inciso II, com redação conferida pela Lei nº 9.732, estabelece as alíquotas de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) conforme o grau do risco da atividade preponderante seja considerado leve, médio ou grave. Neste diapasão, o que se tem, em verdade, foi uma modificação da alíquota para 2%, para a atividade econômica preponderante informada pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

O recorrente alega que não cometeu falsidade em declaração GFIP, contudo declarou ser líquidos e certos créditos completamente controvertidos. Não havia trânsito em julgado de decisão judicial, ademais, em relação a diferença SAT/RAT de 2% para 1%, o assunto não é incontroverso, mas controvertido também, conforme decisão no processo principal apenso.

A Súmula CARF nº 206 reza 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."

Logo, há um contexto de falsear a declaração declarando créditos inexistentes, não perpassando mero equívoco.

Neste sentido, aplica-se a multa isolada correspondente a 150% do valor das contribuições previdenciárias compensadas indevidamente, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Para esse fim, a inserção em GFIP de valores compensados que não correspondem a créditos líquidos e certos, sem quaisquer justificativas plausíveis, particularmente se os alegados créditos, pelo contexto fático, são falseados sem certeza e liquidez, ainda em contexto de créditos controvertidos, caracteriza o elemento específico da falsidade da declaração e, conseqüentemente, impõe a multa isolada do §10 do art. 89 da Lei 8.212.

No caso, a multa isolada aplicada observou o parâmetro e regra legal, de modo que não pode ser afastada em contencioso administrativo fiscal sob argumento de ser excessiva ou confiscatória. É aplicada por força normativa vigente (*Lei nº 8.212, art. 89, § 10*).

Referido dispositivo da multa isolada (*Lei nº 8.212, art. 89, § 10*) foi mencionado, *obiter dictum*, como sendo constitucional por Sua Excelência Ministra Rosa Weber, no Tema 736 (ADI 4905), quando apreciava a inconstitucionalidade §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010). Veja-se:

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, a aplicação da multa isolada foi acertada, haja vista que houve uma declaração falsa de créditos líquidos e certos, quando não havia certeza e liquidez para os declarados créditos em valores relevantes e controvertidos.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo alegações de confisco por força de aplicação da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212; rejeito a preliminar de nulidade; e, no mérito, quanto a parte conhecida, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, exceto quanto teses de confisco, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**