



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.723288/2016-11
ACÓRDÃO	2004-000.279 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE UCHOA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2014 a 31/07/2014

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO. PEDIDO EFETIVO DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA OU DE DECLARAÇÃO DE DECADÊNCIA DE LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. PROCEDIMENTO DE GLOSA DE COMPENSAÇÃO REALIZADO NO QUINQUÊNIO LEGAL. INOCORRÊNCIA DE PERDA DE PRAZOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

No procedimento de auditoria de compensações efetuadas pelo contribuinte, por meio de GFIP, em trabalho de fiscalização das compensações autodeclaradas sob condição de ulterior homologação, compete a Administração Tributária homologar as compensações no quinquênio legal, inclusive podendo motivadamente glosar as compensações se verificar que os créditos declarados não são líquidos e certos e, se necessário, tem o dever de efetuar lançamento de ofício suplementar.

Efetivada a glosa de compensações, no quinquênio legal, pelo não reconhecimento de direito creditório, por não se apresentar líquido e certo, bem como não havendo lançamento de ofício suplementar, por considerar já declarado e confessado o débito não compensado, não se homologa as compensações e não há perda de prazos pela Administração Tributária. A confissão de débitos em GFIP, quando não necessário lançamento suplementar, não exige lançamento de ofício suplementar.

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP COM FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO CREDITÓRIO E DE TRÂNSITO EM JULGADO. 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, inclusive inexistindo trânsito em julgado de alegados créditos discutidos em juízo e ausente uma aduzida composição efetiva dos créditos, caracteriza o elemento específico da falsidade da declaração e, consequentemente, 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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

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. 358/390), 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. 330/338), consubstanciada no Acórdão nº 14-66.956 - 10ª Turma da DRJ/RPO, de 22/06/2017, que, por

unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação em relação a multa isolada por compensação indevida aplicada a partir da lavratura de auto de infração, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2014 a 31/07/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

RECLAMAÇÕES E RECURSOS. EFEITO SUSPENSIVO.

As reclamações e recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE. MULTA ISOLADA.

A compensação indevida, com falsidade na declaração, sujeita o contribuinte à multa isolada de 150% do valor compensado indevidamente.

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO EXPRESSAMENTE VEDADO. DOLO. FALSIDADE.

A compensação de crédito expressamente vedado pelas normas caracteriza o dolo e, portanto, a falsidade na compensação.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DISCUTIDO EM AÇÃO JUDICIAL EM TRAMITAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada, cristalizando-se como incontroversa e definitiva no âmbito administrativo.

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 (Multa Isolada de compensação indevida) juntamente com as peças integrativas e Termo de Verificação de Infrações (e-fls. 6/14) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 11/11/2016 (e-fl. 68), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização e materializado por meio de Auto de Infração (AI) (fls. 003/017) contra o sujeito passivo acima identificado, referente à aplicação de multa isolada, no valor de R\$ 320.319,09, por compensação com falsidade, lançada em 04/11/2016.

Constituí fundamento fático da multa isolada aplicada a falsidade na declaração GFIP por compensações com utilização de créditos inexistentes, referentes a competências entre 11/2011 e 08/2013, entregues em 02/07/2014 e 11/07/2014.

Os alegados créditos autodeclarados como líquidos e certos decorreriam de contribuições sociais previdenciárias, porém eram inexistentes e foram utilizados para compensação em desacordo com as determinações legais e regulamentares, em especial por não se originarem de pagamentos ou recolhimento indevidos ou a maior que o devido ou de decisão judicial transitada em julgado, nos termos do Despacho Decisório DRF/SJR nº 001/2016 - RPL (fls. 020/031) de 03/11/2016 (Processo apenso nº 10850.723264/2016-53).

O processo principal (Processo apenso nº 10850.723264/2016-53) tratou da glosa de compensação de modo geral.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 77/105), 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:

Cientificado do lançamento em 11/11/2016 (fl. 068), o contribuinte apresentou, em 13/12/2016, contestação ao Auto de Infração da multa isolada (fls. 077/105), com as considerações a seguir descritas.

1. Reclama a nulidade do ato em virtude de ausência de especificação da existência ou não de reincidência, em desacordo com o art. 13 do Decreto nº 70.235/1972.
2. Requer a extinção do processo administrativo em face da existência de ação judicial com mesmo objeto.
3. Demanda o reconhecimento da decadência, considerando que o objeto do Mandado de Segurança teriam sido recolhimentos entre 10/2006 e 08/2011 e período de apuração de 11/2011 a 08/2013, nos termos dos arts. 173 e 174 do CTN.
4. Alega ter obtido autorização judicial para proceder as compensações referentes ao terço constitucional de férias e aos quinze primeiros dias do auxílio-doença e do auxílio-acidente com qualquer tributo administrado pela Receita Federal, a partir de 01/2009, além da determinação da abstenção de exigibilidade da contribuição social a partir da propositura da demanda por meio de decisão no Mandado de Segurança nº 0005746 48.214.403.6106, que tramita perante a 4ª Vara Federal da cidade de São José do Rio Preto/SP, tendo conseguido o deferimento de quase todos os seus pedidos, com exceção da contribuição

previdenciária sobre horas extras. Expõe o entendimento de que o procedimento administrativo deve ficar suspenso até que ocorra o trânsito em julgado da ação judicial. Traz doutrina e jurisprudência.

5. Reforça o direito a apresentação de impugnação e reclama a suspensão da exigibilidade até o julgamento do recurso administrativo.

6. Pede a retificação da multa para aplicação do disposto no art. 32, IV, e no art. 32-A, da lei nº 8.212/1991, que seria a multa referente a não entrega de GFIP ou sua entrega em atraso ou com incorreções ou omissões, invocando também a retroatividade da lei benigna prevista no art. 106, do CTN. Traz decisões administrativas.

7. Invoca a aplicação do efeito suspensivo para que a Receita Federal se abstenha de cobrar a multa isolada e cancelar a CND do sujeito passivo até o julgamento final do processo administrativo. Cita jurisprudência.

Encerra requerendo as nulidades, a prescrição quinquenal, a extinção do auto de infração, o acolhimento da impugnação para cancelar o débito fiscal e, caso não seja esse o entendimento, a suspensão da cobrança até o final do julgamento administrativo, bem como a improcedência da multa de ofício em face do art. 32-A, da Lei nº 8.212/1991.

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 alguns termos da impugnação, apresentando preliminar de prescrição quinquenal e falando na existência do Mandado de Segurança nº 0005746-48.2014.403.6106, postula a reforma da decisão de primeira instância, buscando que seja reconhecido o direito creditório vindicado.

Estes autos de multa isolada por compensação indevida foram distribuídos para julgamento em conjunto com o Processo Principal nº 10850.723264/2016-53 relativo às glosas de compensação.

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 atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 07/07/2017, e-fl. 355, protocolo recursal em 03/08/2017, e-fl. 358), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de prescrição quinquenal

Inicialmente, afirme-se que estes autos são julgados em conjunto com o Processo Principal nº 10850.723264/2016-53 da glosa de compensação, sendo que neste capítulo a tratativa é igualmente desenvolvida em ambos os processos, de modo a ter o mesmo encaminhamento.

Muito bem. Como já consignado no processo principal, o recorrente alega que realizou a compensação administrativa por meio das GFIPs, referente às verbas que entende indenizatórias (*terço constitucional de férias, horas extras, 15 primeiros dias do auxílio-acidente e os 15 primeiros dias do auxílio-doença*).

Os créditos autodeclarados a partir dos alegados créditos de verbas indenizatórias são das competências 11/2006 a 07/2013, enquanto os débitos confessados que foram compensados são de 11/2011, 12/2011, 13/2011, 01/2012, 02/2012, 11/2012, 13/2013 e 08/2013. A GFIP com a declaração do encontro de contas e as autodeclarações foi transmitida apenas em 07/2014.

Na sequência o recorrente informa, especialmente no processo principal, que passou por procedimento fiscal de auditoria de compensações, porém só foi cientificado em

11/2016, de modo que, considerando, por exemplo, o fato gerador de 11/2011 confessado e compensado, haveria um período de prescrição pelo decurso do quinquênio legal.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, não há que se falar em qualquer perda de prazo quinquenal por parte da administração tributária, seja de prescrição ou de decadência para lançar de ofício ou, ainda, de homologação tácita de compensação ou de sua negativa com a consequente glosa de compensação.

Ora, a GFIP foi enviada apenas em 07/2014, ademais considerando que as compensações foram efetuadas a partir de 11/2011, portanto só poderiam ocorrer de GFIP entregue a partir de 12/2011, não se transcorre o prazo de homologação tácita das compensações de 5 anos ao considerar a ciência da glosa em 11/2016. Acrescente-se que não há que se falar em decadência ou prescrição da possibilidade de não homologação das compensações.

Não há que se falar em decadência de lançar de ofício, uma vez que com a entrega da GFIP o débito já estava constituído pela confissão, sendo desnecessário lançar de ofício. Se a compensação não se efetivou por ter sido glosado o crédito, então o débito é automaticamente exigível.

Neste diapasão, pode-se afirmar que no procedimento de auditoria de compensações efetuadas pelo contribuinte, por meio de GFIP, não há que se falar em prazo de prescrição para a Administração Tributária fiscalizar as compensações autodeclaradas sob condição de ulterior homologação. Entretanto, compete a fiscalização homologar as compensações no quinquênio legal, inclusive podendo motivadamente glosar as compensações se verificar que os créditos declarados não são líquidos e certos e, se necessário, tem o dever de efetuar lançamento de ofício suplementar.

Efetivada a glosa de compensações, no quinquênio legal, pelo não reconhecimento de direito creditório, por não se apresentar líquido e certo, bem como não havendo lançamento de ofício suplementar, por considerar já declarado e confessado o débito não compensado, não se homologa as compensações e não há perda de prazos pela Administração Tributária. A confissão de débitos em GFIP, quando não necessário lançamento suplementar, não exige lançamento de ofício suplementar.

De mais a mais, no processo principal, que tratou das glosas de compensação, as chamadas verbas tidas por indenizatórias não foram conhecidas, uma vez que discutida a natureza jurídica em mandado de segurança sem trânsito em julgado quando da transmissão das compensações.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

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.

Estes autos são julgados em conjunto com o Processo Principal nº 10850.723264/2016-53 da glosa de compensação, sendo que neste caderno processual se aplica o efeito reflexo daqueles autos no que tangencia a glosa das compensações e se adentra em específico e com particularidade própria na questão temática de aferir se houve ou não falseamento da declaração em GFIP – falsidade de compensações.

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, auxílio-acidente e adicional de horas extras, os quais estaria discutindo judicialmente, sem trânsito em julgado.

A matéria da certeza e liquidez foi tratada no anexo (nº 10850.723264/2016-53) e se concluiu que não há certeza e liquidez, ademais se observa que não havia trânsito em julgado e que a composição do crédito sequer seria atestável, de modo que não assiste razão ao recorrente, sendo devida a multa isolada por plena subsunção com o falsear possuir créditos líquidos e certos plenamente passíveis de compensar. Em verdade, não se tinha crédito com liquidez e certeza para pronta e imediata compensação. Não se trata de divergência interpretativa, mas de completa ausência de plausibilidade do vindicado direito creditório.

Veja-se o que foi delineado no apenso Processo Principal nº 10850.723264/2016-53:

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.

Segundo a auditoria fiscal das compensações, os vindicados direitos creditórios autodeclarados pelo contribuinte como créditos líquidos e certos não foram aceitos porque inexistentes em termos de comprovação efetiva da origem e não comprovada a certeza e a liquidez.

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, auxílio-acidente e horas extras.

Alega que as verbas eram tratadas em Mandado de Segurança sem trânsito em julgado, mas isso não seria óbice, pois devem ser reconhecidos e se pode compensar administrativamente, além disso contratou empresas especializadas no aproveitamento dos créditos que orientou as compensações.

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.

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. De qualquer sorte, neste específico caderno processual 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 é procedimento para créditos em tese ou em discussão, ainda sem certeza e sem liquidez. Este é o ponto nefrágico da lide. Ademais, o momento da certeza e da liquidez deve ser aferido no momento da transmissão da GFIP e não há qualquer tempo.

Apenas um efetivo pagamento a maior ou indevido em termos incontroversos (por exemplo, crédito inequívoco decorrente de erro de recolhimento ou duplo recolhimento) ou um crédito dado a partir de decisão transitada em julgado são passíveis de compensação autodeclarada. Tudo isso deve ser aferível no momento da transmissão da GFIP.

O atributo de certeza não decorre somente de o contribuinte entender haver indícios suficientes de sua certeza, mas essa certeza deve ser necessariamente bilateral. Daí que ele tem que ser inequívoco ou ter sua certeza aferida por uma autoridade competente em caráter imutável, como no caso de uma decisão judicial transitada em julgado ou uma decisão administrativa definitiva.

Não foi a situação observada e é, por isso, que se justifica a glosa e a consequente exigência do débito confessado que findou por consequência não compensado.

Em sendo um crédito ainda incerto, há a necessidade de torná-lo certo, o que se faz, no âmbito administrativo, por meio de um procedimento de reconhecimento de direito creditório diverso da compensação.

No caso prático em concreto os créditos autodeclarados e aproveitados para compensar não gozam dos atributos necessários que os habilitem à compensação, pois o contribuinte não os comprova e remete a terceiros contratados para efetuar tais compensações a responsabilidade de comprovar a procedência dos créditos ou, ainda, afirma que decorrem de ação judicial em andamento, sem trânsito em julgado. Aliás, no procedimento não cabe intimação aos terceiros, pois não são parte no lançamento e a relação deles com o autuado é uma relação que diz respeito exclusivamente a eles e não a Administração Fiscal Federal.

Adicionalmente, como bem destacou a decisão recorrida:

Necessário aqui que se contradite especificamente a afirmação de que a norma expressamente autoriza a compensação do 13º salário, em referência ao art. 56, §4º, da IN nº 1.300/2012 já transcrito. Isso é apenas um sofisma da peça contestatória, pois o que a norma permite é que inclusive as contribuições incidentes sobre o 13º salário sejam reduzidas por créditos em procedimento de compensação e não que os valores do 13º possam ser utilizados como crédito para compensar eventuais débitos.

Há ainda a se considerar que a mera fundamentação na existência de decisão judicial não prescinde da comprovação de que os valores utilizados realmente se referem a rubricas eventualmente agraciadas por ela com uma suposta não incidência da contribuição previdenciária. Os elementos trazidos aos autos pelo contribuinte (fls. 358/545) restringem-se a contratos de prestação de serviços com as empresas contratadas para efetuar as compensações, planilhas com os valores finais da apuração sem vinculá-los a rubricas das folhas de pagamentos ou outros documentos que registrem a ocorrência dos fatos geradores originais, e a cópias dos autos do mandado de segurança.

Ora, por um lado, é expressamente vedada a compensação de valor discutido em ação judicial antes do trânsito em julgado (IN 1.300/2012, art. 81). Por outro, o CTN,

art. 123, estabelece que não cabe opor à Fazenda Pública convenções particulares, como a contratação de um serviço de compensação de empresa particular ou escritório de advocacia.

Logo, não há fundamento para a compensação pleiteada. Além disso, reforce-se, a falta de comprovação de qualquer ligação entre os valores compensados e suas eventuais origens implica em mais uma razão que seria, por si só, suficiente para glosar as compensações efetuadas.

Isso posto, justifica-se o fundamento da decisão original de glosa das compensações efetuadas.

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, a fiscalização 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, constituídas, inclusive, para prevenir decadência, elas 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 a exigência dos débitos confessados sob o argumento de que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 autoriza o procedimento que se executou 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, que vão em conjunto exigir o trânsito em julgado.

Não se pode pretender que o art. 170 ou art. 170-A do CTN somente se justifique se a compensação for executada pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, limitando-se o sujeito passivo ao impulso oficial nestes casos, sendo ato exclusivo da Administração. Não é essa a correta leitura.

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 SEQUINTE 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, OBTIVAMENTE 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).

Sendo assim, sem razão o recorrente.

O recorrente alega que não cometeu falsidade em declaração GFIP, contudo declarou ser líquidos e certos créditos completamente controvertidos. Não havia trânsito em julgado e, ademais, a própria composição do aduzido direito creditório não é demonstrada a contento, ainda que em hipótese houvesse um trânsito em julgado ou pudesse se dispensar a exigência.

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. Não era caso de apresentar compensação.

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, consequentemente, 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 do recurso voluntário, rejeito a preliminar de prescrição, de decadência ou de homologação tácita; e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2004-000.279 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10850.723288/2016-11

Leonam Rocha de Medeiros

DOCUMENTO VALIDADO