



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10980.724553/2013-41  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.632 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de outubro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2011

**CONCOMITÂNCIA ENTRE CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS**

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo importa em renúncia ao contencioso administrativo. Ocorrerá, todavia, a instauração do contencioso somente em relação à matéria distinta daquela discutida judicialmente.

**COMPENSAÇÃO. TRIBUTO OBJETO DE DISCUSSÃO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. VEDAÇÃO.**

Comprovado nos autos que o sujeito passivo compensou tributo, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, impõe-se a glosa dos valores indevidamente compensados, acrescida de juros e da multa de mora.

**COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO. PREVISÃO EM LEI. DECLARAÇÃO EM SENTENÇA JUDICIAL. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE.**

Correta a imposição de multa isolada de 150% prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 quando a autoridade fiscal demonstra, por meio da linguagem de provas, a falsidade da compensação efetuada pelo sujeito passivo, caracterizada pelo oferecimento de crédito sabidamente impróprio para tal fim, posto que contrário não só ao disposto no art. 170-A do CTN, assim como à parte dispositiva da sentença proferida em primeiro grau.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação referente à matéria discutida em sede judicial (mandados de seguranças), em observância à Súmula CARF nº 1, e, na parte conhecida do recurso, negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Wilderson Botto (suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 0435.023, da 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/CGE (fls. 603 ss), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo recorrente, mantendo o crédito tributário exigido, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2011 APRECIAÇÃO  
DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE Não cabe a  
esta instância julgadora apreciar argumentos de  
inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria  
reservada ao Poder Judiciário.*

*CONCOMITÂNCIA ENTRE CONTENCIOSOS  
ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS A propositura pelo  
sujeito passivo de ação judicial que tenha por objeto idêntico  
pedido sobre o qual trate o processo administrativo importa em  
renúncia ao contencioso administrativo. Ocorrerá, todavia, a  
instauração do contencioso somente em relação à matéria  
distinta daquela discutida judicialmente.*

*COMPENSAÇÃO É cabível, nas condições e sob as garantias  
que a Lei estipular, a compensação de créditos tributários com  
créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito  
passivo contra a Fazenda pública.*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO  
DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA Na hipótese de  
compensação indevida e uma vez presente a falsidade da  
declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõese a  
aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e*

*cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.*

**ACRÉSCIMOS LEGAIS** Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

**VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL** O auto de infração lavrado pela fiscalização é válida e eficaz, se lavrada com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispufer o regulamento.

**COMUNICAÇÃO PROCESSUAL** A comunicação processual será feita na forma pessoal, ou por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo.

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Relata a autoridade fiscal que o processo administrativo é composto pelo autos de infração relacionados no quadro abaixo:

Auto de Infração (Nº Debcad)	Códigos dos Levantamentos	Competências	Descrição
51.027.692-0	cód 78	01/2009 a 12/2011	Multa por descumprimento de obrigação acessória. Declaração incorreta de valores de compensação sofrida e de remuneração de segurados em Guia do FGTS e Informações à Previdência (GFIP).
51.027.694-6	GL	07/2010 a 09/2010, 01/2011 e 02/2011	Glosa de Compensação Indevida de contribuições previdenciárias
51.027.693-8	CF	10/2010, 11/2010, 02/2011 e 10/2011	Multa de 150% por compensação com falsidade.

Conforme consta do relatório fiscal (fls. 224 ss.), o crédito tributário exigido se refere a contribuições sociais decorrentes de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que deixaram de ser recolhidas pela contribuinte em face dos valores de compensação indevidamente inseridos em GFIP.

Esclarece a autoridade fiscal que alguns valores declarados como compensados se trata de contribuições previdenciárias recolhidas sobre verbas que a recorrente entende de natureza indenizatória e são objeto de discussão nas seguintes ações judiciais:

- Mandado de Segurança nº 5005762.60.2010.404.7000/PR, impetrado pela contribuinte com a finalidade de obter "o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária que autorize a incidência de contribuição previdenciária sobre valores que paga a seus empregados a título de: a) primeira quinzena de afastamento antecedente à concessão do auxílio-doença e auxílio acidente; b) férias, terço de férias e décimo terceiro; c) salário-

maternidade" e a compensação das contribuições anteriormente recolhidas sobre essas rubricas com tributos federais; e

- Mandado de Segurança nº 5022975.79.2010.404.7000/PR, visando ao "afastamento da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a seus empregados a título de adicionais de horas-extras, trabalho noturno, periculosidade, insalubridade e transferência, bem como sobre o aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional" e, também, a compensação das contribuições sociais anteriormente recolhidas sobre essas rubricas com tributos federais

Em ambas as ações judiciais, foram proferidas sentenças concedendo parcialmente a segurança para, em suma, reconhecer (i) a não incidência de contribuições previdenciárias sobre **primeira quinzena de afastamento antecedente à concessão de auxílio-doença e auxílio-acidente, terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado**, bem como (ii) o direito da recorrente de compensar os valores recolhidos sob essas rubricas com contribuições previdenciárias, **desde que** em observância à legislação e, em especial, ao art. 170-A do CTN, segundo o qual "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."

Informa a autoridade fiscal que em que pese essa determinação judicial, o recorrente procedeu à efetivação da compensação dos aludidos valores ainda antes do trânsito em julgado de decisões finais proferidas naquelas ações judiciais, de modo que, assim, essas compensações foram efetivadas de forma irregular, ensejando a glosa dos valores respectivos.

Relata o auditor, ainda, que:

- dentre outros valores compensados, nas **competências 07/2010 a 09/2010**, a empresa compensou o valor de **R\$ 1.909.690,32**. "Conforme planilhas fornecidas pelo contribuinte (anexo VI.1), estas compensações têm como origem R\$ 1.566.008,88 de contribuições que teriam sido pagas nas competências 01/2000 a 07/2010 (R\$ 608.413,22 sobre auxílio-acidente e auxílio-doença e R\$ 957.595,66 sobre 1/3 férias), tendo sido procedidas à revelia das restrições explicitamente contidas na Sentença, (...). Os demais R\$ 343.681,44, segundo explicação da DM CONSTRUTORA, foram originados de projeções/estimativas (!!!) de tributos a serem pagos em competências posteriores sobre as mesmas rubricas (R\$ 262.258,84 sobre auxílio-acidente e doença e R\$ 81.422,60 sobre 1/3 de férias), conforme anexo VI.2."

- que a multa por descumprimento de obrigação acessória decorreu da declaração incorreta na GIFT do pagamento de aviso prévio indenizado feito período de 01/2009 a 06/2011, bem como da inserção de informações incorretas no campo "Compensação - valor compensado" da GFIP nas competências 07/2010 a 09/2010 e 01/2011 a 12/2011, resultando na aplicação de multa - código 78 pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar corretamente em GFIP (fls. 232/235);

- que a multa isolada de 150% decorreu do fato de que "não há sombra de dúvidas" de que a contribuinte, que foi constantemente acompanhada por acessoria técnico-jurídica especializada, tinha ciência da impossibilidade de realizar a compensação antes do trânsito em julgado das decisões proferidas naquelas ações judiciais e mesmo assim, as efetivou, ao arrepio da lei (art. 170-A do CTN) e daquelas ordens judiciais, bem como de que "**a compensação por estimativa/projeção de tributos que ainda não tinham sido pagos**

---

**(sequer havia ocorrido seus fatos geradores), citada no item 22 [do REFISC], foi um procedimento completamente inusitado que demonstrou de forma emblemática como a empresa tratou a questão da compensação". Desse modo,**

*Devido ao descumprimento deliberado de Ordem emitida pelo Poder Judiciário Federal, mediante compensação com falsidade, aplicou-se a multa isolada de 150% sobre os valores originários glosados nas competências 07/2010, 08/2010, 09/2010, 01/2011 e 02/2011, cujas GFIP foram declaradas respectivamente em 10/2010, 10/2010, 11/2010, 02/2011 e 10/2011 2. O auto de infração foi lavrado com o levantamento "COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE (CF)", cadastrado sob debcad nº 51.027.693-8.*

Houve representação fiscal para fins penais.

Notificada da autuação, a recorrente apresentou impugnação tempestivamente, que, como relatado, foi julgada improcedente. Em seu recurso voluntário, a recorrente alega, em síntese:

- nulidade do auto de infração e da decisão recorrida por vício de motivação dos atos administrativos, afronta ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que não são claros quanto à descrição dos fatos e fundamentos legais que os justificaram;

- omissão em relação ao reconhecimento da repercussão geral no RE 640.452/RO da matéria versada no presente processo administrativo, qual seja o caráter confiscatório de multas estabelecidas sem atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, e consequente necessidade de sobrerestamento do feito, nos termos do art. 62, § 2º do RICARF, na redação então vigente;

- que não se há falar em desrespeito à decisão judicial porque a compensação, conforme estabelece o art. 66 da Lei nº 8383/91, não exige autorização judicial nem procedimento administrativo preparatório, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 166.399/AL e nos Embargos de Divergência no REsp nº 78.301/BA, respectivamente. Assim, não houve ilegalidade no procedimento adotado, nem foi utilizado nenhum artifício ou ardil para fraudar a arrecadação, uma vez que se trata de compensação autorizada pelo ordenamento jurídico;

- que sob a égide do princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e nos termos do art. 22, I da Lei nº 8212/91, a contribuição previdenciária patronal, cuja hipótese de indiscidência é o pagamento de remunerações destinadas a retribuir o trabalho - ou seja, os serviços prestados ou o tempo em que o empregado ou trabalhador avulso permanece à disposição do empregador ou tomador de serviços - não incide sobre as rubricas questionadas, que retratam o pagamento de remuneração em hipóteses em que não há trabalho tal como legal e constitucionalmente definido. Neste ponto, cita dispositivos legais, doutrina e jurisprudência;

- que não houve violação ao art. 170-A do CTN, uma vez que o mandamento ali contido é dirigido ao Poder Judiciário, que está impedido de autorizar a compensação antes do trânsito em julgado da decisão proferida, e não ao contribuinte, que não está impedido de proceder ao regular pedido de compensação;

- que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8383/91, passível de ser realizada pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, sujeita a posterior fiscalização, não se confunde com a compensação prevista nos arts. 170 e 170-A do CTN, realizada diretamente pelos agentes fiscais a pedido do contribuinte e que extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN. Cita doutrina e jurisprudência nesse sentido e alega que não pode a administração vincular a compensação efetivada nos moldes do mencionado art. 66 da Lei nº 8383/91 ao trânsito em julgado das decisões proferidas nas ações judiciais mencionadas, exigência que não é aplicável ao procedimento definido neste último dispositivo;

- que a multa de 150% viola a garantia constitucional à propriedade, dado seu evidente caráter confiscatório;

- impossibilidade de aplicação de juros com base na taxa SELIC;

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, mas deve ser conhecido em parte.

### **Concomitância das discussão travada no processo administrativo e nos Mandados de Segurança nºs 5005762.60.2010.404.7000 e 5022975.79.2010.404.7000/PR**

A recorrente impetrou os Mandados de Segurança nºs **5005762.60.2010.404.7000 e 5022975.79.2010.404.7000/PR** visando obter (i) a "suspensão da exigibilidade — em decorrência da inexistência de relação jurídica que a obrigue ao recolhimento — da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91" sobre os valores pagos aos seus empregados na primeira quinzena de afastamento antecedente à concessão do auxílio-doença e auxílio-acidente, a título de férias, terço de férias e décimo terceiro, salário maternidade, adicionais de horas-extras, trabalho noturno, periculosidade, insalubridade e transferência, aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional, bem como (ii) compensar as contribuições sociais recolhidas sob essas rubricas com tributos federais.

O fundamento desses pedidos defendido pela recorrente nessas ações é, em síntese, o fato de que tais verbas têm natureza indenizatória e não salarial, uma vez que não caracterizam retribuição pelo trabalho.

No presente processo administrativo, em especial, em seu recurso voluntário, a recorrente deduz, dentre outros, pedido para que os autos de infração sejam anulados, convalidando-se as compensações efetuadas, uma vez que, dentre outros fundamentos, afirma não incidir contribuição previdenciária patronal sobre as rubricas autuadas porque nessas

---

hipóteses, não há pagamento de remuneração por serviços prestados, seja de modo efetivo ou potencial.

Verifica-se, assim, que há identidade das discussões travadas naquelas ações judiciais e no presente processo administrativo quanto à não incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas autuadas.

Assim, conforme observa a decisão recorrida, "pela identidade de objeto entre a matéria colocada em ação judicial não transitada em julgado e a matéria impugnada administrativamente", o recurso voluntário, com relação a essa discussão, não pode ser conhecido, nos termos do enunciado CARF nº 1, que dispõe:

*Enunciado CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Desse modo, o recurso voluntário somente pode ser conhecido parcialmente, em relação ao questionamento das preliminares de nulidade e, no mérito, da compensação, de alguns aspectos da multa isolada e dos acréscimos legais.

### **Do efeito confiscatório da multa isolada e da necessidade de sobrerestamento do feito pela repercussão geral da matéria reconhecida pelo STF**

Com relação a este ponto, saliente-se que se trata de matéria inédita, que não foi deduzida pela recorrente sem sua impugnação.

Com efeito, naquela peça de defesa, a recorrente apenas afirma, de forma genérica, que a multa isolada no patamar de 150% deve ser afastada "por se tratar de multa confiscatória, desproporcional e desarrazoada", sem declinar os fundamentos desse seu entendimento. Assim, não houve impugnação efetiva e adequada dessa matéria pela recorrente em primeira instância. A recorrente, igualmente, tampouco mencionou naquela peça de defesa que teria havido o reconhecimento da repercussão geral desse tema pelo Supremo Tribunal Federal. Nem faria sentido que o tivesse feito, dado que não tendo sido objeto da impugnação o efeito confiscatório da multa isolada, não haveria mesmo porque fazer alusão ao reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da repercussão geral dessa matéria.

Desse modo, diferentemente do que afirma a recorrente em seu recurso, não houve omissão em relação a este ponto, tampouco em relação à necessidade de sobrerestamento deste feito, conforme previsão do art. 62, § 2º do RICARF vigente à época, dado que esses pontos sequer foram levados ao conhecimento e à apreciação do julgador de primeira instância, motivo pelo qual também não podem ser conhecidos no presente momento, em face do fenômeno processual da preclusão.

Com efeito, dispõe os art. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*(...).*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

O art. 336 do NCPC, por sua vez, aplicável subsidiariamente aos processos administrativos (ao processo administrativo fiscal, inclusive), dispõe que "incumbe ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir". Analisando o seu teor, percebe-se que sequer seria necessário recorrer à aplicação subsidiária do dispositivo em questão ao processo administrativo fiscal, já que seu conteúdo é em tudo e por tudo exatamente o mesmo que se extrai do conjunto dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.234/72.

Nessa linha, valendo-nos, por empréstimo, da lição dos professores Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrada Nery em comentário que fazem ao aludido art. 336 do NCPC<sup>1</sup>, o contribuinte deve alegar toda a matéria de defesa que tiver na impugnação, pena de não mais poder fazê-lo em momento posterior em face do fenômeno processual da preclusão consumativa:

*2. Princípio da eventualidade. Por este princípio, o réu deve alegar, na contestação, todas as defesas que tiver contra o pedido do autor, ainda que sejam incompatíveis entre si, pois, na eventualidade de o juiz não acolher uma delas, passa a examinar a outra. Caso o réu não alegue, na contestação, tudo o que poderia, terá havido preclusão consumativa, estando impedido de deduzir qualquer outra matéria de defesa depois da contestação, salvo do disposto no CPC 342. A oportunidade, o momento processual em que pode defender-se, é a contestação.*

Em consequência, a questão atinente ao efeito confiscatório da multa, ao reconhecimento da repercussão geral dessa matéria pelo STF e à necessidade de sobrerestamento do feito não pode ser conhecida neste momento processual.

### **Preliminar - da alegada nulidade do auto de infração e da decisão recorrida**

A recorrente alega nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida porque, no seu entendimento, os autos de infração estão eivados de vício na constituição do crédito tributário e da multa lançada porque não é claro na descrição dos fatos, seus fundamentos legais e não está embasado em provas, o que prejudica o exercício de seu direito de defesa. Diz que há nulidade na decisão recorrida, "que não enfrentou matérias prejudiciais da manutenção do crédito tributário nos termos em que lançado".

Pois bem. Entendo que não tem razão a recorrente, pois não vislumbra nenhum dos fatos que ensejariam a alegada nulidade. Com efeito, o relatório fiscal detalha todo o contexto da fiscalização, explica pormenorizadamente as compensações efetivadas e justifica, motivadamente, o lançamento, indicando seus fundamentos de fato e de direito.

<sup>1</sup> In COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - NOVO CPC - Lei nº 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, 923.

A decisão recorrida, igualmente, expõe de forma clara e objetiva as razões de manutenção da autuação, as quais se verifica terem sido perfeitamente compreendidas pela recorrente, que em face delas apresentou extenso recurso voluntário.

Não há, portanto, nenhum motivo a ensejar a nulidade seja do auto de infração, seja da decisão recorrida. Não houve cerceamento de defesa, tampouco infração ao devido processo legal.

## **Mérito**

### **Da compensação e da multa isolada**

A recorrente alega, em síntese, que as compensações efetivadas são regulares, porque realizadas na forma da lei. Acrescenta que a compensação, conforme estabelece o art. 66 da Lei nº 8383/91, não exige autorização judicial nem procedimento administrativo preparatório. Assim, afirma que não houve ilegalidade no procedimento adotado, nem foi utilizado nenhum artifício ou ardil para fraudar a arrecadação, uma vez que se trata de compensação autorizada pelo ordenamento jurídico, pelo que indevida a multa isolada.

Afirma, ainda, que o mandamento contido no art. 170-A do CTN é dirigido ao Poder Judiciário, que está impedido de autorizar a compensação antes do trânsito em julgado da decisão proferida, e não ao contribuinte, que não está impedido de proceder ao regular pedido de compensação e que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8383/91, passível de ser realizada pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, sujeita a posterior fiscalização, não se confunde com a compensação prevista nos arts. 170 e 170-A do CTN, realizada diretamente pelos agentes fiscais a pedido do contribuinte e que extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN. Argumenta que não pode a administração vincular a compensação efetivada nos moldes do mencionado art. 66 da Lei nº 8383/91 ao trânsito em julgado das decisões proferidas nas ações judiciais mencionadas, exigência que não é aplicável ao procedimento definido neste último dispositivo.

Com relação a estes pontos, adoto, como razões de decidir, os seguintes trechos do **acórdão nº 2401004.177**, de relator conselheiro Cleberson Alex Friess, proferido quando do julgamento de caso semelhante ao presente, em tudo e por tudo aqui aplicável:

#### **a) Glosa da compensação**

6. *Preliminarmente, destaco que o Fisco relata, apoiado em prova documental, a interposição de ação judicial pelo recorrente com a finalidade de obter a declaração do direito de compensar valores recolhidos indevidamente decorrentes de exigência tributária declarada posteriormente constitucional.*

6.1 *Ao optar por seguir o caminho da via judicial, o sujeito passivo não aguardou o trânsito em julgado da decisão para iniciar a compensação, bem como desrespeitou o comando da sentença proferida em primeiro grau.*

7. *Com relação a esse fato alegado pela acusação fiscal, isto é, que houve compensação de tributo pelo sujeito passivo objeto de discussão judicial antes do respectivo trânsito em julgado, não há contestação, tratando-se de fato incontrovertido.*

8. Pois bem. Estabelece o art. 170 do CTN que a compensação no direito tributário depende de lei específica que a autorize, podendo esta inclusive prever condições e limites ao seu exercício. Eis a redação desse dispositivo:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

*Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.*

8.1 Pautado em critérios de conveniência da política fiscal de cada ente político, o legislador pode estipular, ou delegar à autoridade administrativa que estipule, condições e garantias à compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, ou mesmo instituir limites ao seu exercício.

8.2 Em que pese a possibilidade de se implantar restrições à compensação, haverá sempre a opção pela repetição do indébito mediante o procedimento administrativo ou judicial de restituição.

9. Com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi introduzido o art. 170-A no CTN, que prescreve a impossibilidade da compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Transcrevo sua redação:

*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.*

9.1 Dispõe o art. 170-A nada mais que ressaltar a necessidade, para fins do direito à compensação, de haver certeza quanto à existência do crédito do sujeito passivo, nos termos estabelecidos no art. 170 do mesmo Código, antes reproduzido.

9.2 Como regra geral, quando o direito creditório ampara-se em indébito tributário judicialmente contestado, em que o sujeito passivo busca um pronunciamento definitivo pela via judicial, pairam dúvidas sobre a própria existência da dívida, cuja certeza virá apenas com o reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado.

(...)

12. É certo também que na compensação vinculada ao regime dos tributos lançados por homologação, cabe ao contribuinte, por sua iniciativa, apurar seu crédito e efetuar a compensação, ficando esse encontro de contas sujeito a revisão fiscal. Por isso,

---

*se diz que essa espécie de compensação prescinde de prévia autorização administrativa ou judicial*

*13. Porém, como registra o voto-condutor do acórdão recorrido, ao submeter ao crivo do Poder Judiciário a sua pretensão de compensação, o sujeito passivo vincula-se ao desfecho da ação judicial. A rigor, não só o requerente como também a administração submeter-se-á à decisão final de mérito do Poder Judiciário.*

*13.1 Resultado dessa opção, o sujeito passivo fica compelido a aguardar a expedição da norma individual e concreta, revestida dos efeitos da coisa julgada material, para poder exercer o seu direito.*

*(...)*

*15.1 De maneira que, ao levar a questão à apreciação do Poder Judiciário, há evidências de não estar configurada a indispensável certeza quanto ao crédito pleiteado pelo sujeito passivo, porque incerta a própria possibilidade de exigir o indébito do devedor. Pendendo controvérsia judicial sobre a existência do crédito, deve-se implementar a compensação somente após o trânsito em julgado da ação judicial.*

*(...)*

*17. É de ver-se que a conduta do recorrente de iniciar e manter a compensação antes do trânsito em julgado, além de contrariar o art. 170-A do CTN, é igualmente contrária ao próprio pronunciamento judicial.*

*18. Realço ainda que o art. 170-A do CTN, ao exigir que não mais haja discussão judicial acerca dos créditos, não distingue a compensação de tributos no âmbito do lançamento por homologação das demais modalidades de lançamento.*

*18.1 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme nessa mesma linha de pensamento:*

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.  
COMPENSAÇÃO. ART. 170A DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA. SÚMULA N.º 168/STJ.**

*1. Nas ações ajuizadas após a publicação da Lei Complementar n.º 104/2001, que acrescentou o art. 170-A ao CTN, somente se admite a compensação tributária depois do trânsito em julgado da sentença. Precedentes da Seção.*

*2. A jurisprudência da Corte não diferencia a compensação no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei n.º 8.383/90) das demais hipóteses de compensação para efeito de incidência do disposto no art. 170A do CTN. (grifei)*

*3. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula n.º 168/STJ).*

*4. Agravo regimental improvido.*

(*AgRg nos EDcl nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 755.567/PR; Relator Ministro Castro Meira, 1ª Seção, Data de publicação em 13/3/2006*)

**19. Impõe-se a vedação do art. 170-A do CTN, inclusive, às hipóteses de reconhecida constitucionalidade do tributo indevidamente recolhido, porque a norma jurídica não faz menção, tampouco faz qualquer restrição quanto à origem ou causa do indébito tributário a que se pretende submeter à compensação.**

**19.1. Colaciono, novamente, a pacífica jurisprudência do STJ, desta feita um julgamento na sistemática do recurso repetitivo (art: 543-C do Código de Processo Civil):**

**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 constitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. (grifei)**

**2.. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Recurso Especial nº 1.167.039/DF; Relator Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, Data de Publicação: 2/9/2010)**

**20. Assim exposto, a compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, e ainda contrária ao pronunciamento do Poder Judiciário, como ora se cuida, é motivo suficiente para fundamentar a glosa da compensação.**

**(...)**

**23. Em suma, considerando a acusação, devidamente comprovada, de haver desobediência ao art. 170-A do CTN, deverá ser mantida, integralmente, a glosa da compensação, acrescida de juros e da multa de mora (art. 89, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991).**

**b) Multa isolada**

**24. Foi imposta pela fiscalização ao recorrente, em face da compensação indevida, multa isolada no percentual de 150% (cinto e cinquenta por cento) incidente sobre o valor total do débito compensado, nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991. Transcrevo o dispositivo:**

*Art. 89. (...)*

*§ 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. (grifei)*

*(...)*

**25. Como se nota, o § 10 não cuida de uma falsidade material, relacionada à autenticidade do documento, mas sim da comprovação de falsidade intrínseca a esse documento, em que se faz presente a mentira no seu conteúdo.**

**26. A multa está condicionada a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Por isso, tenho como premissa que essa sanção fiscal pecuniária exige o elemento subjetivo dolo, ainda que dispensável a presença de um especial fim de agir, visto que a leitura do preceptivo revela que o legislador não elegeu qualquer elemento específico como requisito para a imposição da penalidade.**

**26.1 De sorte que não se poderá cogitar de falsidade, em razão do próprio significado da sua acepção, sem que haja consciência do agente em esconder, alterar ou suprimir a verdade.**

**27. Nesse passo, quando da constituição do crédito tributário, exige-se que a fiscalização aponte a existência de um modo de agir doloso por parte do sujeito passivo que conduza à falsidade da declaração apresentada. Mais que um ônus, o Fisco tem o dever de aplicar a penalidade com descrição e suporte em provas da ocorrência da falsidade das declarações em GFIP quando das compensações efetuadas.**

**28. No caso desses autos, a fiscalização sustenta existir não apenas um, mas um conjunto de fatores que relevariam a intenção dolosa do sujeito passivo em efetuar as compensações que sabidamente não teria direito, com o propósito de reduzir a contribuição previdenciária devida mensalmente, mediante as seguintes condutas: (...) ii) compensar valores não recolhidos, (...) e v) realizar a compensação mesmo que inexistente trânsito em julgado da ação (art. 170-A, do CTN).**

*(...)*

**32. Dado o elevado grau de participação do sujeito passivo, exige-se com mais razão o dever de veracidade na compensação efetuada no âmbito do lançamento por homologação, consistente em o detentor do crédito relatar, na linguagem apropriada, apenas situações correspondentes ao exercício do seu direito subjetivo autorizado em lei, visto que o encontro de contas opera efeitos imediatos sobre o pagamento do tributo,**

*ainda que sob ulterior possibilidade de verificação pelo Fisco no prazo legal.*

*33. Em sendo assim, a utilização consciente de crédito pelo sujeito passivo não passível de compensação por expressa disposição de lei, ou assim declarado por decisão judicial, revela a mentira na declaração apresentada.*

*33.1 Admito que tal critério não é absoluto. A existência de controvérsia sobre questões de direito, interpretação ou aplicação da legislação, no âmbito administrativo e/ou judicial, em que existe margem razoável para discussão, impõe a necessidade de haver um exame mais percutiente da realidade dos fatos e do comportamento do sujeito passivo para que se ateste a conduta dolosa. Entendimentos conflitantes sobre determinada matéria, ainda não pacificados, não podem passar despercebidos do aplicador do direito.*

*34. A aplicação da penalidade reclama, portanto, haver prova de que o sujeito passivo, mesmo diante da realidade contrária à compensação, pratica uma conduta consciente de oferecer crédito sabidamente inapropriado para tal fim. Evidentemente, passa pela análise do caso concreto o convencimento a respeito de que o sujeito passivo praticou a compensação ciente da inveracidade das informações.*

*35. No caso sob julgamento, ficou demonstrada a realização de compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva judicial, em afronta direta ao art. 170-A do CTN.*

*36. O recorrente ofereceu tal crédito à compensação no ano de 2011, posteriormente a superação das discussões judiciais sobre a aplicação do art. 170-A do CTN à hipótese de constitucionalidade do tributo indevidamente recolhido, conforme Recurso Especial nº 1.167.039/DF, antes mencionado, julgamento realizado no regime dos recursos repetitivos.*

*37. Não bastasse a vedação em abstrato pela lei, a decisão de primeira instância expressamente ressaltou a impossibilidade de compensação imediata, sem estar acobertada pelo manto da coisa julgada, e, nada obstante, o sujeito passivo (...) continuou aproveitando os efeitos da compensação para reduzir o montante a pagar do crédito tributário (...).*

*38. Ao ter pleno conhecimento da inviabilidade de oferecer o crédito à compensação, seja devido à vedação disposta no art. 170-A do CTN, abonada pelo Poder Judiciário, seja em decorrência do conteúdo expresso da parte dispositiva da sentença judicial, seja por estar o provimento judicial passível de modificações até seu trânsito em julgado, o recorrente ofereceu à compensação*

*crédito sabidamente impróprio para esse fim, de forma consciente e intencional.*

(...)

*40. Dessa feita, consoante conjunto probatório, estou convencido da falsidade das declarações da compensação apresentadas pelo sujeito passivo e, por conseguinte, mantenho a multa isolada aplicada pela fiscalização.*

### Taxa Selic

O recorrente alega, ainda, que "não poderia a fiscalização reclamar o pagamento de juros de mora sobre multa, calculadas por TAXAS DE JUROS DE NATUREZA REMUNERATÓRIA (como é o caso da SELIC), sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, e de ferir os preceitos contidos no parágrafo 1º, do artigo 161, do CTN, e no parágrafo 3º, do artigo 192, da CF".

A esse respeito, anote-se que o entendimento pacífico deste Tribunal Administrativo, consolidado no enunciado de nº 108 da súmula de sua jurisprudência, de **teor vinculante e de aplicação obrigatória** pelos colegiados que o compõem, nos termos do art. 72 do RICARF, é no sentido de que:

*Enunciado CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

### Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **conhecer em parte** do recurso voluntário para, na **parte conhecida, negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

Relatora