



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

**Processo n°** 13656.720001/2014-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.179 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: COMPENSAÇÃO. GLOSA E MULTA ISOLADA  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE CALDAS - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/10/2012

COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Impõe-se a glosa dos valores indevidamente compensados, acrescida de multa de mora e juros de mora, quando ausente a comprovação pelo sujeito passivo da existência do seu direito creditório.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% - prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991 - quando a autoridade fiscal não demonstra, por meio da linguagem de provas, a falsidade da compensação efetuada pelo sujeito passivo. A omissão do sujeito passivo em justificar a origem do seu direito creditório, como só alegado pela acusação fiscal, é circunstância insuficiente para concluir pela falsidade das compensações efetuadas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 13656.720001/2014-15  
Acórdão n.º 2401-004.179

S2-C4T1  
Fl. 530

---

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização (AI nº 51.054.263-8). Os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi e Carlos Henrique de Oliveira acompanharam o relator pelas conclusões. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva votou pela manutenção da multa isolada.

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Henrique de Oliveira e Rayd Santana Ferreira.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 07-35.083 (fls. 475/483):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2010 a 31/10/2012*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.*

*Os valores referentes a contribuições sociais previdenciárias compensadas indevidamente serão exigidos pelo Fisco com os acréscimos moratórios de que trata o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991.*

*PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA DE 150%.*

*Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada de 150% calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/02/2010 a 31/10/2012*

*AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. MATÉRIA IDÊNTICA. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.*

*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.*

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.*

2. Extrai-se do relatório fiscal, às fls. 6/10, que o processo administrativo é composto por dois autos de infração (AI), a saber:

i) **AI nº 51.054.256-5**, relativo à glosa de compensação de contribuição previdenciária, indevidamente realizada pelo sujeito passivo nas competências 02 a 10/2010 e 01 a 09/2012, acrescida de juros e multa de mora; e

ii) **AI nº 51.054.263-8**, referente à multa isolada pela compensação indevida, no percentual 150% (cento e cinquenta por cento), quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, nas competências 03 a 11/2010 e 02 a 10/2012.

2.1 Segundo a fiscalização, devidamente intimado para justificar as compensações efetuadas no período, o sujeito passivo deixou de comprovar a origem do direito creditório, impossibilitando o Fisco de verificar a certeza e liquidez dos créditos utilizados nas compensações.

2.2 Além da glosa, foi aplicada a multa isolada prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, porque o sujeito passivo, ao realizar a compensação sem motivação, incidiu na conduta de prestar informações falsas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

3. Cientificado por via postal da autuação, em 16/1/2014, às fls. 41, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 45/63).

4. Posteriormente, ao ser intimado em 31/7/2014 da decisão do colegiado de primeira instância, também por via postal, às fls. 489, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 29/8/2014, em que reafirma os argumentos já expendidos em sua impugnação, resumidos a seguir (fls. 496/523):

i) as compensações referem-se a verbas de caráter indenizatório e independem de autorização da Fazenda Pública;

ii) ao regime de compensação por homologação é inaplicável o art. 170-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN);

iii) o município interpôs ação judicial, autuada sob o nº 0000292-16.401.3810, a fim de obter a declaração de inexigibilidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre: a) auxílio-doença e auxílio-acidente nos primeiros quinze dias, b) terço constitucional de férias, c) abono pecuniário, e d) horas extras; assim como o direito de efetuar compensações desses valores nos últimos cinco anos;

iv) sobre as parcelas antes mencionadas não há incidência da contribuição previdenciária, conforme jurisprudência colacionada à peça recursal; e

Processo nº 13656.720001/2014-15  
Acórdão n.º **2401-004.179**

**S2-C4T1**  
Fl. 533

---

v) a multa isolada exige a comprovação da conduta ilícita do sujeito passivo e, no caso em apreço, não houve pela recorrente falsidade na declaração de compensação, nem dolo ou má-fé.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

### Juízo de admissibilidade

5. De início, necessário verificar previamente os aspectos formais do recurso. Apenas depois de superada positivamente essa etapa, pode-se avançar à análise do mérito recursal.

6. O recorrente noticia a interposição de ação judicial com o propósito de obter do Poder Judiciário o direito à compensação de valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre parcelas que entende revestidas de natureza indenizatória.

6.1 Trata-se de ação declaratória do direito à compensação, com pedido de liminar, proposta em 30/1/2012, na Vara Federal de Pouso Alegre (MG), sob o nº 292-16.2012.4.01.3810, conforme fls. 185, em que foi requerida a suspensão da exigibilidade da incidência da exação previdenciária sobre valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento em virtude de doença ou acidente, férias indenizadas, abono pecuniário de férias, terço constitucional de férias e horas extras, e compensação dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos (fls. 186/198 e 417/418).

6.2 Em decisão interlocutória, prolatada em 14/6/2013, houve parcial antecipação dos efeitos da tutela pretendida, para determinar "*a suspensão da exigibilidade da contribuição patronal e consectários (Sistema S, SAT, etc) sobre o abono indenizado de férias e férias indenizadas, incluindo o terço de férias indenizado*" (fls. 436/440).

7. Por sua vez, pleiteia o reconhecimento administrativo da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as supracitadas parcelas, como forma de justificar a compensação efetuada nas competências de 02 a 10/2010 e 01 a 09/2012, dado o respaldo do procedimento em decisão judicial (fls. 58).

7.1 Cabe ressaltar que, diferentemente do afirmado pelo recorrente, a decisão interlocutória, de fls. 436/440, proferida após as compensações, apenas suspendeu a exigibilidade da tributação sobre as parcelas discriminadas pelo magistrado, não abonando qualquer tipo de ato de compensação.

8. Pois bem. À primeira vista, poder-se-ia cogitar fato impeditivo do poder de recorrer no âmbito administrativo, por haver concomitância, mesmo que parcial, entre a matéria objeto da ação judicial proposta contra a Fazenda Nacional e aquela reproduzida neste processo administrativo, tendo em conta o mérito da discussão recair, ao fim e ao cabo, na legitimidade ou não de o recorrente compensar as parcelas por ele enumeradas.

8.1 De sorte tal que, favorável ou desfavorável ao contribuinte, a decisão judicial transitada em julgado prevaleceria sobre a decisão administrativa.

9. Todavia, assim não me parece, porque a acusação fiscal tem escopo diverso, delimitado no tempo, no sentido da ausência de comprovação por parte do contribuinte da existência e liquidez do crédito utilizado nas compensações efetuadas mediante entrega da GFIP nos anos de 2010 e 2012 (fls. 7).

10. Ademais, ainda que futuramente concedido na esfera judicial o direito pleiteado pelo recorrente, com efeitos pretéritos no que tange ao cômputo do indébito passível de restituição/compensação, o provimento judicial não terá o condão de tornar legítimas as compensações efetuadas pelo sujeito passivo, isto é, em período anterior à decisão definitiva do Poder Judiciário.

10.1 De fato, o art. 170-A do CTN 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.*

11. De modo que, satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele tomo conhecimento.

## Mérito

### a) Glosa da compensação

12. Depreende-se dos autos que o sujeito passivo não justificou, na fase inquisitória e investigativa do procedimento fiscal, as compensações efetuadas, autorizando, por consequência, a sua glosa pela fiscalização. Essa omissão é fato incontroverso, porque há ausência de contestação pelo recorrente.

13. Com base no tradicional critério de distribuição do ônus da prova, cabe ao sujeito passivo comprovar o fato constitutivo do seu direito, isto é, compete ao interessado demonstrar os elementos exigidos para o nascimento da relação jurídica na condição de credor do Fisco e, desse modo, legitimar o encontro de contas entre débito e crédito por meio da compensação tributária.

14. Daí que para provar a existência e liquidez dos créditos compensáveis não basta somente afirmar que o indébito refere-se a contribuições previdenciárias indevidamente apuradas sobre verbas indenizatórias. É imprescindível demonstrar, por meio da linguagem de provas, as afirmações que alega.

15. Nessa linha de pensamento, ao examinar o conjunto fático-probatório acostado pelo recorrente para comprovar o seu direito creditório, entendo insuficientes para fazer prevalecer o que declara.

15.1 A despeito de trazer aos autos cópias das totalizações das folhas de pagamento, relativas ao período de 09/2006 a 09/2011 (fls. 208/370), não detalha, nem ao menos indica, quais rubricas nelas relacionadas foram, e quais não foram, incluídas na base de cálculo mensal das contribuições previdenciárias, deixando também de vincular tais informações com a planilha de controle de créditos por ele elaborada e acostada às fls. 206/207.

15.2 Além de não haver vínculo entre os documentos apresentados, por mês do indébito e por competência em que efetuada a compensação, de maneira a viabilizar a identificação da origem do direito creditório e aferir o valor apontado como pago indevidamente, o recorrente é incapaz de demonstrar os recolhimentos sobre tais verbas supostamente de caráter indenizatório, indispensáveis para gerar o direito à repetição do indébito em seu favor.

16. Qualquer discussão, no âmbito deste processo administrativo, no que diz respeito à incidência ou não incidência da exação previdenciária sobre as parcelas enumeradas pelo recorrente, somente encontraria relevância para a análise do julgador na hipótese em que restasse evidenciado previamente nos autos o efetivo pagamento sobre tais verbas, com a inclusão do montante pago nas compensações efetuadas pelo sujeito passivo.

16.1 Diferentemente da ação judicial alhures mencionada, em que se almeja, ao final, o reconhecimento do direito à compensação, neste processo administrativo examina-se a regularidade das compensações concretamente efetuadas pelo contribuinte no período indicado pela fiscalização.

17. Nesses termos, conquanto aplicáveis ao processo administrativo tributário os princípios da verdade material, do informalismo e da oficialidade, não é lícito ao julgador invadir o campo de provas que incumbe às partes e suprir indevidamente deficiências probatórias.

18. De mais a mais, reforço não só o fato de inexistir nos autos prova de haver decisão judicial que ampare o procedimento compensatório realizado pelo sujeito passivo, nos anos de 2010 e 2012, como também 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 Nesse sentido, colaciono a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A 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. 170-A 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 n.º 755.567/PR; Relator Ministro Castro Meira, 1ª Seção, Data de publicação em 13/3/2006)*

19. Em suma, não havendo prova da existência do direito creditório alegado pela recorrente, cabe a manutenção integral da glosa da compensação, com os acréscimos de juros de mora e multa de mora previstos na legislação tributária (art. 89, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991).

#### **b) Multa isolada**

20. 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)(...)

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

22. 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.

22.1 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.

23. 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.

24. Porém, no caso em apreço, a acusação deixou de indicar os elementos caracterizadores da existência do dolo na conduta do sujeito passivo.

24.1 Com efeito, o fundamento fático para a aplicação da penalidade está assim consignado no relatório fiscal, "in verbis" (fls. 7):

*"Considerando as oportunidades oferecidas ao autuado para fundamentar as compensações efetuadas e informadas nas GFIPs no período do Levantamento e diante da falta de elementos para justificá-las, ficou caracterizada a hipótese de*

*“Compensação Indevida” com falsidade de declaração, face a ausência de motivação para sua efetivação, situação caracterizada na Lei 8.212/1999, artigo 89, § 10, que determina a aplicação da penalidade prevista na Lei 9.430/1996, artigo 44, inciso I – aplicando-se em dobro a multa isolada no mês da entrega da declaração.”*

25. A omissão do sujeito passivo em justificar a origem do seu direito creditório, como só alegado pela autoridade lançadora, não é elemento bastante para concluir pela falsidade nas compensações efetuadas.

25.1 Como exigência imposta pela lei, a penalidade reclama a prova de que o sujeito passivo, mesmo diante da realidade contrária à repetição do indébito pela via da compensação, optou em praticar uma conduta consciente oferecendo crédito sabidamente inapropriado para tal fim.

26. Dessa feita, a multa isolada deve ser afastada, pois não restou comprovada pela fiscalização, em linguagem apropriada, a conduta dolosa do sujeito passivo quanto à falsidade nas compensações, tal como exige o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização (AI nº 51.054.263-8).

É como voto.

Cleberison Alex Friess.