



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13888.723247/2017-68</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.881 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NOTRE DAME INTERMÉDICA SAÚDE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2012 a 28/02/2017

CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADES.

Súmula CARF nº2. O CARF não tem competência para julgar constitucionalidade de normas.

CONHECIMENTO. MATÉRIAS ESTRANHAS À LIDE.

Matérias estranhas à lide não merecem ser conhecidas.

COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional/CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o conseqüente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE AGUARDAR O TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA AÇÃO JUDICIAL. 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.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatado não serem verdadeiras as declarações apresentadas pela empresa, é correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total das contribuições indevidamente compensadas.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário. Não conhecer do pedido preliminar para julgamento em conjunto com o Processo Administrativo nº 10880.725749/2017-13. Não conhecer das alegações de inconstitucionalidade, nem dos pedidos referentes à multa qualificada. Na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar provimento.

Sala de Sessões, em 3 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa** – Presidente Substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Honorio Albuquerque de Brito (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Alfredo Jorge Madeira Rosa (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Johnny Wilson Araujo Cavalcanti, substituído pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

## RELATÓRIO

Trata-se de multa isolada com fundamento no art. 89 da Lei nº8.212/1991. Segundo a fiscalização, o sujeito passivo procedeu o encontro ou acerto de contas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social(GFIP) dos meses de janeiro de 2012 a fevereiro de 2017 com suposto direito creditório oriundo de ações judiciais antes do trânsito em julgado. As compensações foram analisadas no âmbito do processo administrativo nº 10880.725749/2017-13.

Informa o relatório do acórdão recorrido que:

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, relativo a multa isolada de 150% sobre o valor indevidamente compensado em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social/GFIP, nas competências de 02/2012 a 03/2017, conforme previsão contida no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009.

As compensações foram analisadas no âmbito do processo administrativo nº 10880.725749/2017-13 e os valores da multa aplicada encontram-se discriminados no “Demonstrativo de Apuração de Multa Regulamentares”, fls. 06/11, e “Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada de 150%”, fls. 247/248.

Compõem o auto de infração os seguintes documentos:

Documentos	fls
<b>Auto de Infração - Outras Multas Administradas pela RFB</b>	<b>02</b>
<b>Descrição dos Fatos/Enquadramento Legal</b>	<b>03/05</b>
<b>Demonstrativo de Apuração da Multa</b>	<b>06/11</b>
<b>Portaria SRRF08 nº 07 de 12/01/2017</b>	<b>14/15</b>
<b>Compensações declaradas em GFIP</b>	<b>16/65</b>
<b>Termo Intimação SEORT 209/2017</b>	<b>66/117</b>
<b>Resposta a Intimação</b>	<b>121/122</b>
<b>Documentos identificação</b>	<b>123/161</b>
<b>Planilha com rubricas compensadas "Anexo A"</b>	<b>162/186</b>
<b>MS 0017701- 31.2013.403.6100 Intermédica Sistema Saúde</b>	<b>187/204</b>
<b>MS 0017601-18.2009.4.03.6100 Intermédica e outros</b>	<b>205/233</b>
<b>Termo Intimação SEORT 284/2017</b>	<b>234/235</b>
<b>Despacho Decisório</b>	<b>239/245</b>
<b>Jurisprudência/Acórdãos</b>	<b>246</b>
<b>Demonstrativo Cálculo da Multa Isolada</b>	<b>247/248</b>

#### Da Impugnação

Após ciência da autuação por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico/DTE perante a RFB, em 23/08/2017, fls. 253, o contribuinte apresenta defesa, fls. 258/294, alegando o que segue em síntese.

*Inexistência de Compensação Antes do Trânsito em Julgado – Mero Cumprimento de Decisão Judicial Válida e Eficaz – Sistemática Adotada pela Impugnante para dar Eficácia Operacional à Decisão*

Afirma que o único elemento utilizado pela fiscalização para a aplicação da multa qualificada foi a alegada existência de compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado das ações judiciais cujo objeto são os seguintes: - contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias, Mandado de Segurança nº 0017601-18.2009.4.03.6100 (Doc. 03); - retenção na fonte da contribuição referente aos autônomos, Mandado de Segurança nº 0017701- 31.2013.403.6100 (Doc. 04); Mandado de Segurança nº 0007619-04.2014.4.03.6100 e Mandado de Segurança nº 0016572-88.2013.403.6100.

Esclarece que obteve provimento jurisdicional favorável a ensejar a suspensão da exigibilidade dos tributos, nos ditames do artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional/CTN, bem como o direito à compensação dos valores

indevidamente recolhidos nos 5 anos anteriores ao ajuizamento das respectivas ações mandamentais.

Em suma, houve reconhecimento nas ações judiciais do direito de afastar o caráter remuneratório de determinadas rubricas ou de não retenção na fonte das contribuições de autônomos e ainda o direito à repetição do indébito.

Argumenta que a primeira vista poderia se entender que a partir dos provimentos judiciais passou-se a compensar os valores indevidamente recolhidos nos 5 anos anteriores ao ajuizamento das respectivas ações mandamentais, porém, não foi este o procedimento adotado, pois o indébito tributário ainda aguarda de fato o trânsito em julgado para que seja usado a título de compensação de contribuições previdenciárias futuras.

Informa que o procedimento adotado foi de operacionalizar o direito de retirar determinadas rubricas do campo de incidência das contribuições previdenciárias ou deixar de reter na fonte as contribuições dos autônomos a partir da data da determinação judicial, porém, devido as exigências legais e normativas sobre a preparação da folha de pagamento e a apuração das bases tributáveis mediante declaração sujeita à homologação (GFIP), assim como em atendimento às orientações do próprio Manual da GFIP, a Impugnante não encontrou outro caminho para operacionalizar os efeitos da tributação de verbas indenizatórias e da retenção na fonte das contribuições de autônomos senão mediante uso do campo compensação.

Explica que nos demonstrativos de compensação de GFIP apresentados pela Impugnante, bem como no demonstrativo de cálculo da multa utilizado pela fiscalização (fls. 247 dos autos), é possível verificar que as compensações efetuadas correspondem às datas em que foram obtidas as respectivas liminares para suspensão do recolhimento dos respectivos tributos.

Sustenta que apesar de as liminares reconhecerem o direito acima mencionado, havia empecilho na determinação da base de cálculo em GFIP, pois as normas que orientam a preparação da folha de pagamento e da apuração da GFIP são explícitas em não autorizar que discussões judiciais afetem a declaração de informações à Previdência Social citando o item 7 do Manual da GFIP:

Argumenta que diante da impossibilidade de modificação nas declarações em GFIP vislumbrou três possíveis procedimentos, como explica:

i. Declarar como base de cálculo todas as rubricas, ainda que algumas sejam consideradas indenizatórias, e posteriormente retificar a GFIP. Procedimento este que teria que ser feito todo mês, gerando uma infinidade de GFIP originais e retificadoras; ou

ii. Declarar como base de cálculo todas as rubricas, ainda que algumas sejam consideradas indenizatórias, mas recolher GPS com valor menor em face da exclusão “manual” das verbas indenizatórias. Procedimento este que impossibilitaria o sistema da Receita Federal de fazer o encontro de contas no

mês a mês, pois o valor de tributo devido nunca corresponderia ao valor recolhido; ou

iii. Declarar como base de cálculo todas as rubricas, ainda que algumas sejam consideradas indenizatórias, mas apurar o impacto financeiro da inclusão das rubricas indenizatórias na base de cálculo e, na mesma GFIP, lançar esse impacto financeiro como “compensação”, de modo a neutralizar a inclusão indevida das rubricas.

Afirma que adotou o seguinte critério: declarar integralmente as verbas indenizatórias, bem como os valores de recolhimento na fonte (autônomos) reconhecidos pela medida judicial na GFIP e na mesma GFIP realizar um lançamento a crédito correspondente no campo “compensação” dos valores suspensos por decisão judicial, com a finalidade de neutralizar os efeitos tributários decorrentes das decisões judiciais válidas e eficazes, sem, contudo, computar valores conflitantes, deixar de prestar as informações à Previdência Social e sem gerar um recolhimento a maior ou menor via GPS.

Esclarece que em resposta à Fiscalização quanto a origem das compensações detectadas nas GFIP do período ora analisado, prestou os esclarecimentos acerca do procedimento adotado, bem como comprovou que os valores lançados a crédito no campo de compensação da GFIP não correspondiam ao indébito tributário discutido nas ações judiciais, mas sim eram os mesmos valores apurados na própria GFIP, de modo a operacionalizar a eficácia da decisão que reconheceu o caráter indenizatório das rubricas, bem como o direito de não retenção na fonte das contribuições dos autônomos.

Acrescenta que o levantamento elaborado em planilha gerencial apresentada à Fiscalização foi corroborado pela Autoridade Fiscal como se pode inferir da análise do “Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada de 150%” (fls. 247 e 248 dos autos).

Ressalta que os valores lançados a crédito na GFIP no campo compensação só foram declarados após a concessão das medidas liminares, reconhecendo o caráter indenizatório das rubricas ou o direito à não retenção na fonte das contribuições de autônomos, exemplificando com a competência 10/2013, em que o valor de R\$ 166.396,23, não corresponde ao indébito referente a contribuição indevidamente recolhida nos últimos cinco anos, apurado de 2008 a 2013.

Reforça que não houve, em nenhum momento, compensação de indébito tributário objeto de contestação judicial (antes do trânsito em julgado), mas apenas foi adotada sistemática contábil e fiscal que era mais adequada para evitar eventuais conflitos entre as respectivas guias preenchidas à Administração Pública (GFIP X GPS).

Esclarece que declarava a existência dessas verbas em GFIP, e na mesma competência, providenciava o lançamento a crédito do valor correspondente no

campo “compensação”, assim, a “compensação”, não passou de mero meio formal adotado a fim de operacionalizar o quanto decidido em harmonia com as disposições normativas que regem a apuração da GFIP.

Conclui que a compensação em GFIP foi utilizada como via de declaração para fazer valer um direito de não recolhimento obtido pela via judicial. Não houve em qualquer momento uma compensação correspondente ao indébito tributário decorrente do decisum, demonstrando o comportamento adotado de fornecer nas GFIP todas as informações fiscais de forma clara e precisa, evitando eventual conflito quando do recolhimento via GPS.

Sustenta que a fundamentação legal com base no artigo 170-A do CTN não se amolda à situação dos autos, pois referida norma jurídica veda, expressamente, a compensação de indébito tributário antes do trânsito em julgado da respectiva ação judicial. Contudo, somente um crédito líquido e certo pode ser compensado pelo contribuinte com eventuais débitos, também líquidos e certos.

Ocorre que não há efetivamente nenhuma compensação de crédito preexistente ao momento da apuração da GFIP. Não houve sequer a constituição de crédito tributário, tão pouco o recolhimento de tributo no momento em que ajustou, na mesma competência, os valores declarados em GFIP.

Nos termos da legislação tributária, a compensação deve corresponder à utilização de valores cujo fato gerador e o recolhimento se verificaram em data passada. O Judiciário permite ao contribuinte recompor tributos indevidamente pagos em data anterior com tributos que são devidos na data presente.

No caso, a alegada “compensação” ocorre com débitos e créditos da mesma competência, haja vista que se trata de mera operacionalização para neutralizar a inclusão das rubricas indenizatórias ou a retenção na fonte das contribuições dos autônomos. São meros ajustes a viabilizar a correta declaração ao mesmo tempo que o correto recolhimento.

Apesar de ter demonstrado suas alegações durante a ação fiscal, tendo apresentado memórias de cálculo da sistemática adotada, a Autoridade Fiscal desconsiderou tais elementos de prova, por entender que a apresentação unicamente de planilhas não se mostraria suficiente a fazer prova, porém as memórias de cálculo reproduziam o contido em GFIP, ou seja, o elemento de prova não era a planilha, mas a GFIP em si.

Exemplifica com o pagamento de auxílio doença no montante de R\$ 1.368,67 a três empregados, devidamente declarado em GFIP, compondo a base tributável das contribuições previdenciárias, conforme folha de pagamento de 01/2012 que reproduz.

Neste caso teria que recolher o montante de R\$ 378,61, mas diante da liminar obtida utilizou-se da única opção disponibilizada no sistema da GFIP para ajustar o valor efetivamente devido, qual seja a linha “compensação”.

Observa que o valor lançado a crédito na GFIP no campo compensação correspondente exatamente ao valor acrescido na mesma GFIP em razão da imputação do auxílio doença na base de cálculo declarada.

Alega que além dos esclarecimentos acima apresentou durante a ação fiscal relatório gerencial apurando mês a mês os valores neutralizados, conforme quadro que reproduz, sendo este procedimento adotado em todo o período objeto da autuação fiscal, sendo apenas um modus operandi adotado para cumprir a liminar, bem como minimizar o prejuízo decorrente da ausência de um campo específico para exclusão de tais valores na declaração GFIP.

Assevera que o número de planilhas é expressivo, com as memórias de cálculo feitas para auxiliar a fiscalização na confirmação da veracidade e regularidade da prática adotada, porém, foram desconsideradas as informações e documentos (incluindo as próprias GFIP), afirmando a fiscalização que teria ocorrido compensação de débitos ainda sob discussão judicial e que planilhas gerenciais não se mostrariam, por si só, suficientes a derruir tal afirmação.

Restou demonstrado que tal técnica não afetou a base de cálculo do INSS, muito menos o tributo que seria efetivamente recolhido no período, visto que tais rubricas não seriam, de qualquer forma, devidas para a Administração Pública, além de que a maior parte dos créditos são a título da contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/prestação de serviço prestado por cooperado cuja cobrança foi declarada inconstitucional pelo STF, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, cuja repercussão geral fora reconhecida, nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869/73.

Frisa que a origem do “suposto” crédito decorrente da inclusão do terço constitucional de férias e do auxílio doença advém do entendimento adotado pelo STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, pela sistemática dos recursos repetitivos.

Acrescenta que parte significativa dos lançamentos a crédito mediante uso do campo “compensação” apenas decorreu da necessária neutralização da inclusão indevida dessas verbas na base de cálculo das contribuições previdenciárias em cumprimento ao quanto decidido pelos Tribunais Superiores, independentemente da existência de ações judiciais discutindo a natureza remuneratória intentadas pela Impugnante.

Aduz que caso não possuísse as ações judiciais em curso, ainda assim faria jus ao afastamento das mencionadas rubricas da composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que poderia ser operacionalizado da maneira como adotado no caso dos autos.

Entende que após os esclarecimentos prestados e as provas documentais carreadas, havendo dúvida, a fiscalização deveria ter buscado confirmar ou infirmar as afirmações feitas pela defesa, em atendimento ao Princípio da Verdade Material e ao art. 112 do CTN, pleiteando no caso de dúvida quanto ao

procedimento adotado a conversão em diligência para que se confirme a origem e contemporaneidade dos lançamentos a créditos que neutralizaram a imputação das rubricas indenizatórias e a retenção na fonte das contribuições dos autônomos mediante uso do campo “compensação da GFIP”.

Reitera que o procedimento adotado não foi uma efetiva “compensação” de crédito decorrente de indébito tributário reconhecido precariamente em decisão judicial ainda não transitada em julgado, mas mera operacionalização para, ao mesmo, tempo dar eficácia à decisão judicial e cumprir as normativas que regem a apuração da GFIP.

Conclui restar comprovada a inexistência de compensação por parte da impugnante, o que afasta de imediato o fundamento legal adotado pela Fiscalização relativo ao artigo 170-A do CTN, bem como a equivocada presunção de declaração falsa.

*Ad Argumentandum – Inexistência de Dolo – Ausência de Comprovação da Alegada Falsidade*

Admitindo-se que houve a compensação tributária, a título de argumentação, não restou caracterizada nos autos a ocorrência de dolo por parte da Impugnante, razão pela qual se faz necessário o cancelamento do auto de infração.

Destaca doutrina sobre o dolo, sustentando ser imprescindível sua comprovação para a aplicação da multa isolada, sendo necessário comprovar a falsidade da declaração apontada pelo sujeito passivo, o que não ocorreu no caso.

Argumenta que prestou as informações solicitadas e apresentou as ações judiciais com decisões favoráveis que respaldavam seu direito ao não recolhimento dos tributos (efeito prospectivo), e em momento algum tentou ludibriar a Fiscalização ou “esconder” informações para o trabalho fiscalizatório e eventual lavratura de auto de infração/glosa da compensação.

Acrescenta que a apresentação de declaração e a delimitação das verbas na folha de pagamento, apontando os créditos previdenciários já seria um elemento de boa-fé da conduta da autuada, sendo que nenhuma informação inverídica ou não correspondente à verdade dos fatos foi apresentada.

Afasta-se qualquer dúvida quanto à boa-fé da impugnante pela postura adotada de declarar integralmente as verbas pagas, ainda que entre eles existissem verbas de caráter indenizatório, e apenas ajustar a apuração final do tributo.

Somente se admite a falsidade se demonstrada a intenção em obter alguma vantagem fiscal, conduta que é diametralmente oposta a do contribuinte que busca amparo do poder judicial para fazer valer seus direitos perante eventuais créditos equivocadamente exigidos pela Receita Federal.

Sustenta que não houve conduta dolosa pois foram prestadas informações e fornecidos documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal, haja vista que os créditos pleiteados foram objeto de pleito judicial, e são de conhecimento público e notório por parte da Fiscalização. Colaciona jurisprudência do CARF no sentido da necessidade de comprovação da declaração em GFIP com falsidade.

No presente caso, os valores lançados pelo contribuinte para “compensação” refletem, na mesma medida, os valores glosados e lançados no Demonstrativo de Cálculo da Multa elaborado pela fiscalização, portanto, ao utilizar os valores apresentados pela própria Impugnante, a fiscalização ratifica a veracidade de tais montantes, fato incompatível com a alegação de falsidade de declaração.

Aduz que a equivalência dos valores mencionada pode ser observada quando da análise do “Anexo A”, que reproduz em parte, que consiste em planilha de cálculo demonstrativo para cada competência, dos valores que embasaram a compensação realizada pelo contribuinte, separada em três itens de créditos a saber: “INSS sobre o terço constitucional de férias e auxílio doença”; “INSS – 15% Cooperativas de Trabalho” e “Retenção na fonte autônomos”.

Acrescenta que a fiscalização elaborou planilha com demonstrativo de cálculo da multa isolada, excluindo todos os valores correspondentes ao INSS 15% das cooperativas, tendo em vista a existência de Ato Declaratório da própria RFB que autoriza, automaticamente, a realização da compensação dos créditos via GFIP.

Alega que a fiscalização em nenhum momento questiona a forma de apuração dos valores não tributáveis pela impugnante, bem como convalida e concorda que tais valores estão atrelados às respectivas ações judiciais apontadas, mais uma vez demonstrando a conduta de boa-fé do contribuinte.

No presente caso restou comprovado que “as contribuições lançadas coincidem com o montante de créditos autorizados judicialmente”, à semelhança de jurisprudência do CARF que colaciona, mencionando que a fiscalização em sua planilha demonstrativa deixa expressa a concordância em relação à confluência dos valores apresentados pela Impugnante com as verbas abarcadas pela decisão judicial, concluindo pela ausência de conduta fraudulenta ou de má-fé da impugnante, o que corrobora a inexistência de dolo a caracterizar a falsidade, elemento fundamental do comando normativo da sanção ora combatida.

Assevera que a prestação de informação falsa implicaria na apresentação de dados que não correspondem à realidade tributária do contribuinte, o que consistiria na apresentação de créditos inexistentes, já aproveitados ou pertencentes a terceiros.

Conclui que não restou comprovada qualquer prática dolosa pela impugnante, motivo pelo qual a presente autuação deverá ser cancelada.

*Do Devido Cumprimento de Decisão Judicial - Boa-Fé*

Afirma que por meio da sistemática já demonstrada de lançamento a crédito no campo “compensação” via GFIP, cumpriu decisão judicial, válida, eficaz e oponível à Administração Pública, tendo em vista que foi reconhecido o caráter indenizatório de referidas rubricas, bem como o direito à não retenção na fonte das contribuições de autônomos.

Assevera que deve ser reconhecido, atendendo ao preceito fundamental constitucional de acesso ao Poder Judiciário e eficácia das decisões judiciais, que o não recolhimento das referidas contribuições estava devidamente autorizado, sendo que no caso da discussão judicial referente à retenção na fonte dos serviços prestados por autônomos há acórdão favorável à Impugnante, nos autos do Mandado de Segurança nº 0017701-31.2013.4.03.6100, proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Em relação a discussão referente ao terço constitucional de férias e o auxílio doença, aduz que há acórdão favorável proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região nos autos do Mandado de Segurança nº 0017601-18.2009.4.03.6100 impetrado pela impugnante e ainda decisão em sede de recurso repetitivo proferida no Recurso Especial 1.230.957/RS, que reconheceu a ilegalidade das cobranças e a natureza indenizatória das referidas verbas, nos ditames da ementa ora juntada (Doc. 05).

Entende que a autuação fiscal acaba por desrespeitar decisões judiciais que permitiam ao contribuinte promover o não recolhimento das referidas contribuições, ressaltando que não houve compensação dos créditos tributários concedidos pelas referidas ações, mas tão somente a opção pelo exercício de um direito ao não recolhimento por parte da impugnante.

Argumenta que cabe a Turma Julgadora operar o devido respeito às decisões judiciais, bem como reconhecer a boa-fé da impugnante, ratificando-se a inexistência de declaração falsa, uma vez que todas as rubricas declaradas eram verdadeiras e pertinentes, bem como a sistemática para utilizar-se dos valores referentes às liminares (somente prospectivos) é razoável e adequada.

Conclui pela necessidade de cancelamento da multa qualificada injustamente imputada.

*Da Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida*

Ressalta, a título de argumentação no caso da manutenção dos lançamentos que deram origem a este processo, que pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que houve empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração, e sendo assim, aplicável o artigo 112 do CTN pois a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida. Transcreve doutrina a respeito.

Requer, caso haja dúvida quanto à correção das glosas originárias do presente processo, que a turma julgadora reconheça a impossibilidade de se manter a multa qualificada.

#### *Da Vedação ao Confisco*

Assevera que a multa qualificada tem nítido caráter confiscatório, não podendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, além de que deve ser adotado critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público, em decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e ainda em respeito ao artigo 3º do CTN.

Sustenta que por mais grave que seja o ilícito praticado, não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração. Colaciona decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal que ratificou o entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Em razão do caráter confiscatório da multa imposta, requer seu cancelamento, ou, ao menos, sua redução para 100% do valor do tributo devido.

*Ad Argumentandum – Necessidade de Sobrestamento do Presente Processo até o Julgamento Definitivo do Processo Administrativo nº 10880.725749/2017-13 nos Termos do Art. 6º do RICARF*

A título de argumentação, caso mantida a multa, deve ao menos ser reconhecida a vinculação do presente feito ao processo nº 10880.725749/2017-13, nos termos do art. 6º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que transcreve.

Requer o apensamento deste auto ao processo administrativo nº 10880.725749/2017-13 e seu julgamento conjunto, evitando-se que sejam prolatadas decisões conflitantes em dois processos intrinsecamente relacionados.

*Ad Argumentandum – Necessidade de Sobrestamento do Presente Processo até o Julgamento Definitivo do Processo Administrativo nº 10880.725749/2017-13*

A título de argumentação, caso não se entenda pelo apensamento dos autos, requer o sobrestamento do presente feito até que seja proferida decisão definitiva de mérito no processo conexo nº 10880.725749/2017-13.

#### *Do Pedido*

Requer ao final o acolhimento e provimento da impugnação, com a desconstituição do crédito tributário exigido e o cancelamento integral do auto de infração.

(...)

#### Diligência

Convertido o julgamento em diligência, mediante a Resolução nº 14-4.545, fls. 909/913, a fiscalização se manifesta às fls. 1.664/1.669 e junta documentos de fls.1.199/1.663 nos autos do processo principal 10880.725749/2017-13.

Às fls. 916, Notredame Intermédica Saúde S/A informa que o presente auto foi apensado ao processo nº 10880.725749/2017-13, de maneira que todo o mérito seguirá discutidos naqueles autos.

Esclarece que o atendimento à diligência fiscal decorrente da Resolução nº 14-4.544 foi realizada mediante resposta apresentada no processo nº 10880.725749/2017-13.

O contribuinte se manifesta sobre a diligência às fls. 1.676/1.688 do auto principal (processo nº 10880.725749/2017-13), reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade apresentada naqueles autos e na defesa apresentada neste processo, acrescentando o que segue em síntese.

#### *Ponto 1*

Decorrente da diligência fiscal foi instada a se manifestar sobre ações judiciais descritas no Termo de Intimação Fiscal 334/2018, e, em resposta informou que as ações deveriam ser retificadas, sendo os números corretos os seguintes:

CNPJ	Empresa	nº ação judicial
61.922.845/0001-29	Hospital Santa Amália Saúde S/A	0015056-62.2015.4.03.6100
07.949.937/0001-57	Hospital Montemagno S/A	0015057-47.2015.4.03.6100
02.902.926/0001-06	Hospital Bosque da Saúde S/A	0015058-32.2015.4.03.6100

Requer que os referidos processos sejam considerados, pois na diligência fiscal constou que a lista apresentada na intimação restou confirmada, quando na realidade foi retificada conforme acima.

Em relação a manifestação da Procuradoria dando conta da inexistência de ações judiciais sobre contribuições a que aludem o artigo 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, em nome das empresas abaixo discriminadas, a impugnante confirma esta informação, ressaltando que os hospitais acima listados foram incorporados pela Notredame, conforme inclusive verificado pela fiscalização no quadro que segue após este:

CNPJ	Empresa
44.649.812/0001-38	Notredame Intermédica
62.498.803/0001-75	Notredame Seguradora
71.930.226/0001-30	Interodonto

CNPJ	Empresa	Data Incorporação
02.902.926/0001-06	Hospital Bosque da Saúde S/A São Paulo	31/03/2016
61.922.845/0001-29	Hospital Santa Amália Saúde SAS	31/03/2016
07.949.937/0001-57	Hospital Montemagno S/A	31/03/2016
62.498.803/0001-75	Notredame Seguradora	31/05/2015
71.930.226/0001-30	Interodonto	31/03/2016

Informa que as datas da planilha acima conferem com exceção da data de incorporação da Seguradora Notredame que deve constar como sendo 31/03/2015.

Discorre sobre o trâmite do RE 595.838 que declarou inconstitucional o inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, a Nota PGFN/CAST 174/2015, o Ato Declaratório Interpretativo nº 5 de 25/05/2015 que transcreve, argumentando que o direito de pleitear restituição ou compensação dos montantes recolhidos indevidamente está plenamente garantido, não fazendo sentido glosar referidos créditos sob a justificativa da verificação do trânsito em julgado dos mandados de segurança impetrados pela Notredame ou suas incorporadas. Neste sentido o entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT 152 de 17/06/2015 que transcreve.

Conclui que a glosa realizada com fundamento no artigo 170-A do CTN não pode subsistir pois a ausência de trânsito em julgado não é motivo para impedir o direito de creditamento de recolhimento considerado inconstitucional, sendo nulo o Despacho Decisório e devendo as compensações ser consideradas homologadas.

#### *Ponto 2*

Esclarece que apresentou demonstrativo indicando os valores pagos a título de contribuição previdenciária relativo aos serviços prestados pelas Cooperativas de Trabalho, acompanhado das GFIP e GPS que comprovam os valores retidos, em relação ao CNPJ/MF nº 61.922.845/0001-29 e suas respectivas filiais, e ao CNPJ/MF nº 07.949.937/0001-57.

Afirma que a fiscalização solicitou as notas fiscais emitidas em relação aos serviços prestados por todas as Cooperativas, para todas as empresas incorporadas pela manifestante, embora a DRJ não tivesse feito esta solicitação, ainda assim apresentou em 21/08/2018, por meio de petição protocolada via e-CAC, Notas Fiscais, por amostragem, relativas aos serviços prestados por Cooperativas de Trabalho ao CNPJ/MF nº 44.649.812/0001-38, o que pode ser

comprovado por meio da petição acostada às fls.1.426/1.446 do presente processo administrativo.

Insurge-se contra as conclusões da fiscalização quanto às planilhas de fls.526 e fls. 1.188 pois são mera opinião infundada, assim como a afirmação fiscal de que não teria apresentado diversas GFIP para fundamentar o direito creditório, pois sequer apontou de quais períodos tratariam essas supostas GFIP não entregues.

Acrescenta que apresentou diversas GFIP e GPS, conforme comprovado às fls. 1426/1446 do presente processo, não merecendo ser considerada a informação fiscal neste ponto.

Ainda a fiscalização não considerou os documentos entregues em mídia digital, mas reconheceu recolhimentos de contribuição previdenciária incidentes à alíquota de 15% sobre os serviços prestados por Cooperativa de Trabalho, fazendo jus a compensação do crédito sobre tal rubrica.

Sustenta que a não homologação dos referidos créditos representa enriquecimento ilícito da União, tendo em vista que a incidência da contribuição previdenciária sobre serviços prestados por Cooperativa de Trabalho foi declarada inconstitucional.

#### *Ponto 3*

Corroborar o entendimento da fiscalização de que estava em situação fiscal regular quando transmitiu as GFIP, em cumprimento ao artigo 44, § I da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época do início das compensações efetuadas e ainda artigo 56, § I, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 que a sucedeu.

#### *Ponto 4*

Em relação ao Processo Administrativo nº 13388.723247/2017-68 (multa isolada), apensado ao presente processo, a fiscalização informou que o processo judicial nº 0007619-04.2014.4.03.6100, cujo objeto é a discussão sobre a retenção na fonte de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados aos profissionais autônomos, de acordo com o que determina o artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, encontra-se sobrestado.

Esclarece que referido processo já foi julgado pelo STJ que deu provimento ao Recurso Especial em decisão monocrática, para declarar o direito de proceder com a compensação das contribuições previdenciárias para terceiros ou fundos com tributo de mesma espécie e destinação constitucional, conforme ementa que transcreve.

Informa que apesar de ter obtido provimento jurisdicional favorável a ensejar a suspensão da exigibilidade dos tributos, e o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos 5 anos anteriores ao ajuizamento das respectivas ações mandamentais, não realizou qualquer tipo de compensação.

Explana sobre o critério adotado para a adequação das folhas de pagamento e GFIP frente as decisões judiciais, declarando integralmente os valores de recolhimento na fonte relativo aos serviços prestados pelos autônomos, reconhecidos pela medida judicial na GFIP, conforme determina o manual e, na mesma GFIP em que declarados tais valores, realizar um lançamento a crédito correspondente, integralmente, aos valores suspensos por decisão judicial.

Ou seja, não há efetivamente nenhuma compensação de crédito preexistente ao momento da apuração da GFIP, sequer a constituição de crédito tributário, tão pouco o recolhimento de tributo no momento em que ajustou, na mesma competência, os valores declarados em GFIP.

Ressalta que a conclusão da fiscalização deve ser afastada, pois não há *“encontro ou acerto de contas com eventuais créditos oriundos desse processo judicial”*, visto que o artigo 170-A do CTN não se amolda à situação dos autos.

Pleiteia o provimento das defesas, com a homologação das compensações declaradas em GFIP e o cancelamento do auto de infração referente a multa isolada.

Vieram os autos conclusos a julgamento.

É o Relatório.

A 12ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, decidiu conhecer da impugnação interposta nos autos e quanto ao mérito julgá-la improcedente, mantendo o crédito tributário exigido. Segue ementa do acórdão de DRJ.

#### COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional/CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

#### COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE AGUARDAR O TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA AÇÃO JUDICIAL. 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.

#### MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatado não serem verdadeiras as declarações apresentadas pela empresa, é correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total das contribuições indevidamente compensadas.

**MULTA CONFISCO.**

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo a autoridade administrativa afastar a incidência da lei.

**PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.**

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.**

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo, sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas que gozem de plena eficácia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, apresentou Recurso Voluntário tempestivo no qual alega:

- preliminarmente, necessidade de Julgamento em Conjunto com o Processo Administrativo nº 10880.725749/2017-13
  - nulidade da Decisão Recorrida – Ausência de Fundamentação do Acórdão da DRJ;
  - Inexistência de Compensação Antes do Trânsito em Julgado – Mero Cumprimento de Decisão Judicial Válida e Eficaz – Sistemática Adotada pela Recorrente para dar Eficácia Operacional à Decisão;
  - Inexistência de Dolo – Ausência de Comprovação da Alegada Falsidade;
  - Do Devido Cumprimento de Decisão Judicial - Boa-Fé;
  - Da Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida;
  - Da Vedação ao Confisco;
- É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator

CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo, e dele tomo conhecimento em parte. Não conheço do pedido preliminar para julgamento em conjunto com o Processo Administrativo nº 10880.725749/2017-13. Trata-se de processos com vinculação reflexa, nos termos do RICARF art. 47, inciso III, c/c §8º do mesmo artigo. O presente processo 13888.723247/2017-68 se encontra apenas àquele processo, tendo os dois sido pautados para a mesma sessão de julgamento, independentemente do pedido do recorrente. Assim, tal matéria não compõe a lide, não devendo ser conhecida. Não conheço também das alegações de inconstitucionalidade, por força da Súmula CARF nº2, nem conheço dos pedidos referentes à multa qualificada, por não ser objeto da lide.

Cabe esclarecer que o recurso voluntário do processo nº10880.725749/2017-13, julgado nesta sessão, foi conhecido parcialmente, não sendo conhecidas as alegações de mérito em virtude da existência de concomitância das esferas administrativa e judicial sobre o mesmo objeto de litígio.

A despeito da vinculação processual existente, que motivou a apensação, não há aqui neste processo concomitância, visto que não se identificou nos autos ação judicial que tivesse como objeto a presente multa isolada.

A multa isolada é modalidade de sanção que guarda autonomia, permitindo que se proceda o julgamento deste processo neste CARF.

## PRELIMINAR

### Nulidade da Decisão Recorrida – Ausência de Fundamentação do Acórdão da DRJ

Neste ponto o recorrente pugna pela nulidade da decisão por ausência de fundamentação do Acórdão da DRJ. Alega que a Turma *a quo*, em seu acórdão, **“sequer analisou alguns argumentos trazidos pela Recorrente em sua Impugnação, imprescindíveis ao correto deslinde do auto de infração”**.

O argumento destacado pelo recorrente e que não teria sido analisado pelo acórdão de DRJ é o da Inexistência de Dolo – Ausência de Comprovação da Alegada Falsidade. Aduz cerceamento de defesa por supressão de instância e invoca o CPC em seu art. 489, §1º, para caracterizar a suposta falta de fundamentação.

O próprio art. 489, §1º do CPC, em seu inciso IV (citado pelo recorrente) esclarece se considerar não fundamentada a decisão judicial que:

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

O acórdão *a quo* trouxe motivação suficiente para sua decisão e, no seu entender, o elemento dolo seria fator determinante. Explicita o acórdão os seguintes requisitos determinantes para a questão em julgamento:

A aplicação da multa lançada neste processo exige, pois, os seguintes requisitos legais:

- Realização de compensação indevida.
- Comprovação de “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

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

As presentes circunstâncias conduzem à certeza da falsidade da declaração, pois:

- Sem o cumprimento da exigência legal (artigo 170-A do CTN), não é possível, neste caso, estabelecer juridicamente a existência de valores indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior (que seriam aqueles efetivamente compensáveis), não sendo possível, nestas circunstâncias, admitir que existam créditos tributários líquidos e certos, indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior.

- Portanto, como a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo, indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior, ao inserir créditos em GFIP, o Contribuinte promoveu falsas declarações, na medida em que tais créditos somente serão líquidos e certos, resultantes de recolhimentos indevidos, quando finalmente obtiver uma decisão judicial que definitivamente declare a ilegalidade das incidências tributárias contestadas.

- A GFIP, instrumento através do qual o Contribuinte formalizou suas compensações, constitui declaração de cunho legal, com efeitos previdenciários e tributários, que não admite a inserção de informações que não estejam compatíveis com as disposições legais vigentes. Aliás, quanto às regras legais de preenchimento de GFIP, das suas finalidades e seus feitos, já foram tratadas extensamente nesta mesma decisão. Assim, também sob o aspecto das informações legalmente inseríveis em GFIP, as declarações podem ser consideradas falsas (inserção de informações em GFIP sem correspondência com a realidade fática ou jurídica). Ou seja: nos estritos termos legais o Contribuinte não dispunha dos créditos líquidos e certos declarados, oriundos de recolhimentos indevidos ou a maior.

Este conjunto de circunstâncias conduz à certeza de que, ao realizar as compensações, o Contribuinte pretendeu, de forma deliberada e consciente, reduzir o montante devido de contribuições previdenciárias na respectiva competência, agindo de forma indevida (pois não cumpria os requisitos legais e tampouco as decisões judiciais), mediante falsa declaração em GFIP (inserção de

valores que, mesmo se eventualmente existentes, não eram, na ocasião, líquidos e certos e, tampouco, foram até então especificamente demonstrados).

Logo, a *ratio decidendi* adotada pela Turma de DRJ dispensou o elemento dolo e sua análise direta e detalhada. Não há que se falar em falta de fundamentação ou de nulidade.

A questão que poderia se colocar é: Seria o dolo elemento dispensável para caracterização da infração aqui em julgamento?

O enfrentamento desta questão será feito na alegação de mérito “Inexistência de Dolo – Ausência de Comprovação da Alegada Falsidade”.

Afastada a preliminar de nulidade.

## MÉRITO

### Inexistência de Compensação Antes do Trânsito em Julgado – Mero Cumprimento de Decisão Judicial Válida e Eficaz – Sistemática Adotada pela Recorrente para dar Eficácia Operacional à Decisão

#### Do Devido Cumprimento de Decisão Judicial - Boa-Fé

Inicialmente cabe destacar que a recorrente inovou nestas alegações frente às alegações trazidas na Manifestação de Inconformidade apresentada no processo nº10880.725749/2017-13. O contribuinte não apresentou justificativas idênticas ao tratar de fatos idênticos.

Afirma neste Recurso Voluntário (e-fl.1000 e 1019), juntado em 26/09/2019 (e-fl.985), que ainda aguardava o trânsito em julgado de suas ações judiciais próprias, e que não teria procedido compensações antes do trânsito em julgado. Friza que:

Em verdade, conforme se passará a demonstrar, o indébito tributário ainda aguarda de fato o trânsito em julgado para que seja usado a título de compensação de contribuições previdenciárias futuras.

(...)

Não houve, como insistentemente ponderado, qualquer compensação dos créditos tributários concedidos pelas referidas ações, mas tão somente a opção pelo exercício de um direito ao não recolhimento por parte da Recorrente. (grifo do relator)

Dois meses antes, em 26/07/2019, pediu em Recurso Voluntário no processo nº10880.725749/2017-13 que, em nome da Verdade Material, fossem homologadas as

compensações objeto daquele processo. Conclui, em item dedicado a defender a legitimidade de seus créditos:

Por fim, corroborando todo o exposto, a Recorrente esclarece que, **conforme reconhecido no acórdão recorrido, as decisões proferidas nos autos das ações judiciais próprias transitaram em julgado em favor da Recorrente**, devendo-se, assim, aplicar o quanto decidido por esse E. CARF no acórdão nº 3402-005.025, no sentido de que “embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente”.

O presente Recurso Voluntário apresenta, sobre os mesmos fatos, versão conflitante à apresentada no Recurso Voluntário do processo nº10880.725749/2017-13.

Aos longo de cerca de 3.000 e-fls. de dois processos administrativos restou evidente que o contribuinte realizou compensações de contribuições previdenciárias, por conta própria, antes de ocorrer o trânsito em julgado de pedidos concomitantes na esfera judicial. Em alguns casos a compensação foi realizada antes mesmo do ingresso com a respectiva ação judicial. Também restou demonstrado que, ao tempo do acórdão de DRJ, já havia ocorrido, supervenientemente, o trânsito em julgado de ações judiciais do contribuinte.

Também não prospera a alegação de que atendeu às orientações do Manual da GFIP. Às e-fls. 941/942 e 954 o voto do Acórdão de DRJ destaca quais seriam os procedimentos corretos a serem adotados no caso de Compensação e de decisões judiciais. Tampouco merece guarida a alegação de que estaria cumprindo decisão judicial. As decisões judiciais obtidas foram no sentido de autorizar a compensação após o trânsito em julgado, respeitando o disposto no art. 170-A do CTN.

Não assiste razão ao recorrente.

#### Inexistência de Dolo – Ausência de Comprovação da Alegada Falsidade

Argumenta que **“não restou caracterizada nos autos a ocorrência de dolo por parte da Recorrente**, razão pela qual se faz necessário o cancelamento do auto de infração ora combatido”. Discorre sobre o dolo e assevera que **“o dolo é elemento imprescindível para que aplicação do artigo 89, § 10 da Lei 8.212/91.”**

Diferentemente da situação de qualificação da multa de ofício, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº9430/1996, a presente multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº8.212/1991 dispensa o dolo contido nas condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, tipificadoras da multa qualificada de ofício.

Dispõe o art. 89 da Lei nº8.212/1991:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por sua vez, o CTN assim dispõe em seu artigo 136:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Conforme o disposto no artigo 136 supra, a regra de responsabilização eleita pelo CTN nas infrações tributárias é a responsabilidade objetiva, a qual independe do dolo ou culpa do agente. Esta regra, por certo, não é absoluta, comporta pontuais exceções. Estas exceções são reservadas em especial para condutas mais graves, para crimes tributários, para condutas as quais adentram a seara do Direito Penal. Neste campo, da chamada "*ultima ratio*", as sanções são muito mais severas, podendo impor restrições à liberdade dos cidadãos. A aplicação de tão pesadas sanções, como as aplicadas em crimes tributários, demanda outro regime jurídico de responsabilização. Nesses casos a responsabilidade é subjetiva, requerendo a existência de culpa e, por vezes, de dolo, para que seja aplicada.

Considerando-se que, são poucos os crimes tributários previstos em nosso ordenamento jurídico, a imensa maioria das infrações são meros ilícitos tributários, não se revestindo em crimes. Trata-se de descumprimentos de obrigações principal e/ou acessória, cuja sanção é limitada ao campo patrimonial, não ameaçando a liberdade do responsável. Estas condutas se subsomem à regra do artigo 136 do CTN de responsabilidade objetiva. Este é o caso das infrações capituladas na Lei 9.430/96, art. 44, em seus incisos I e II, e em seu §2º, e ao presente art. 89, §10 da Lei nº 8.212/1991. O mesmo não se aplica ao §1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Os citados incisos I e II trazem sanção para condutas que se enquadram como descumprimentos de obrigação principal, ou seja, deixar de pagar tributo, no todo ou em parte. Ao passo que o §2º traz hipótese de majoração para a multa do inciso I e agravamento para a multa do §1º. Agravamento da multa do inciso I pela cumulação das condutas de descumprimento da obrigação principal (prevista no inciso I), e do descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer) prevista no §2º e incisos. Agravamento do §1º pela concomitância da infração

do inciso I, qualificada pelo §1º, e agravada pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer) prevista no §2º e incisos. Contudo, o §1º remete a condutas dos art. 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64, os quais trazem a previsão legal de dolo exigida pelo art. 136 do CTN para que não se responsabilize objetivamente o agente. Logo, de todas as infrações relatadas (incisos I e II, §§1º e 2º, do art. 44 da Lei nº9.430/96 e a do art. 89, §10 da Lei nº8.212/1991), apenas a do §1º do art. 44 cumpre a exigência legal que permite afastar a regra da responsabilidade objetiva do CTN. Em todas as demais citadas a responsabilização é objetiva, dispensando tanto a presença de culpa quanto de dolo.

O Auto de Infração (e-fl. 3) trouxe a seguinte síntese da infração:

O sujeito passivo procedeu a encontro ou acerto de contas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) dos meses de janeiro de 2012 a fevereiro de 2017 com suposto direito creditório oriundo de ações judiciais antes do trânsito em julgado. As compensações foram analisadas no âmbito do processo administrativo nº 10880.725749/2017-13. O artigo 170-A do Código Tributário Nacional veda essa conduta. Além disso, consoante o acórdão de 25 de novembro de 2016, proferido pela Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, no bojo do processo nº 10855.721386/2013-12, o encontro ou acerto de contas nas circunstâncias citadas implica falsidade. Assim sendo, incumbe aplicar a multa isolada de 150% sobre o valor indevidamente compensado com amparo na legislação a seguir relacionada.

A desnecessidade do dolo para caracterizar a presente infração ficou bem destacada no trecho do acórdão de DRJ trazido ao tratar da preliminar de nulidade, o qual novamente transcrevemos.

A aplicação da multa lançada neste processo exige, pois, os seguintes requisitos legais:

- Realização de compensação indevida.
- Comprovação de “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

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

As presentes circunstâncias conduzem à certeza da falsidade da declaração, pois:

- Sem o cumprimento da exigência legal (artigo 170-A do CTN), não é possível, neste caso, estabelecer juridicamente a existência de valores indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior (que seriam aqueles efetivamente compensáveis), não sendo possível, nestas circunstâncias, admitir

que existam créditos tributários líquidos e certos, indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior.

- Portanto, como a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo, indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior, ao inserir créditos em GFIP, o Contribuinte promoveu falsas declarações, na medida em que tais créditos somente serão líquidos e certos, resultantes de recolhimentos indevidos, quando finalmente obtiver uma decisão judicial que definitivamente declare a ilegalidade das incidências tributárias contestadas.

- A GFIP, instrumento através do qual o Contribuinte formalizou suas compensações, constitui declaração de cunho legal, com efeitos previdenciários e tributários, que não admite a inserção de informações que não estejam compatíveis com as disposições legais vigentes. Aliás, quanto às regras legais de preenchimento de GFIP, das suas finalidades e seus feitos, já foram tratadas extensamente nesta mesma decisão. Assim, também sob o aspecto das informações legalmente inseríveis em GFIP, as declarações podem ser consideradas falsas (inserção de informações em GFIP sem correspondência com a realidade fática ou jurídica). Ou seja: nos estritos termos legais o Contribuinte não dispunha dos créditos líquidos e certos declarados, oriundos de recolhimentos indevidos ou a maior.

Este conjunto de circunstâncias conduz à certeza de que, ao realizar as compensações, o Contribuinte pretendeu, de forma deliberada e consciente, reduzir o montante devido de contribuições previdenciárias na respectiva competência, agindo de forma indevida (pois não cumpria os requisitos legais e tampouco as decisões judiciais), mediante falsa declaração em GFIP (inserção de valores que, mesmo se eventualmente existentes, não eram, na ocasião, líquidos e certos e, tampouco, foram até então especificamente demonstrados).

Em mesmo sentido já entendeu a CSRF deste CARF, por exemplo, nos acórdãos 9202-004.636, 9202-008.264, e 9202-007.493.

Em recente decisão o acórdão de Turma Ordinária sob nº 2202-010.503 reiterou o entendimento consolidado da desnecessidade de dolo para aplicação da multa prevista no artigo 89, § 10, da Lei 8.212/1991.

No presente caso ficou caracterizada a compensação de contribuições previdenciárias fundamentadas em créditos de origem judicial sobre os quais ainda não havia operado o trânsito em julgado. As compensações procedidas evidenciaram conduta contrária à lei e às próprias decisões judiciais não definitivas.

A evidente inexistência de direito líquido e certo é bastante a demonstrar a falsidade das declarações e atrair a aplicação da presente sanção.

### Da Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida

As alegações e pedido contidos neste item do Recurso Voluntário estão superadas pela legislação superveniente, dispensando maiores digressões.

O tratamento das multas, em julgamentos que sejam decididos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade, está regulado pelo Decreto nº70.235/1972, art. 25, §9º-A, incluído pela Lei nº14.689/2023.

### CONCLUSÃO

Voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário. Não conhecer do pedido preliminar para julgamento em conjunto com o Processo Administrativo nº 10880.725749/2017-13. Não conhecer das alegações de inconstitucionalidade, nem dos pedidos referentes à multa qualificada. Na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade para, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**