



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720461/2012-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.322 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente LC MARCON ADVOGADOS ASSOCIADOS
Interessado FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. 170-A DO CTN.

Conforme art. 170-A do Código Tributário Nacional, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de que não incide contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias e da insurgência em face da multa isolada de 150%; e na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly- Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente) e Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls 133 e ss) interposto contra decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 116 e ss) que manteve a autuação relativa a contribuições sociais previdenciárias, para o período de 01/2008 a 12/2008 e 01/2011 a 12/2011.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

Relatório

Do Lançamento

O presente crédito tributário refere-se a contribuições sociais previdenciárias, tendo sido lançado pela fiscalização em nome do sujeito passivo acima identificado. Foi consolidado na data de 15/05/2012, com ciência pessoal pelo interessado em 16/05/2012. A ação fiscal abrangeu o período de 01/2008 a 12/2008 e 01/2011 a 12/2011 e decorreu do MPF 07.2.01.00-2011-01839-9 de 14/12/2011.

2. Constitui-se dos seguintes autos de infração:

- DEBCAD 51.024.389-4: refere-se à glosa de compensação, cujo valor atualizado é de R\$205.410,99, que acrescido de juros e multa totaliza um valor de R\$270.167,32.

- DEBCAD 51.024.390-8: refere-se ao lançamento da multa isolada de 150%, cujo valor totaliza a quantia de R\$ 308.116,63.

3. De acordo com o Relatório Fiscal (RF), em síntese, tem-se que:

3.1. A empresa foi autuada por ter compensado indevidamente valores de contribuição previdenciária contestados na ação judicial de nº 2010.50.01.006167-9, da 1ª vara cível da Justiça Federal do Espírito Santo, conforme itens 4 a 10 do RF.

3.2. A empresa impetrou mandado de segurança em face de ato realizado pelo Delegado da Receita Federal em Vitória, pleiteando, dentre outros pedidos, o direito de compensação de valores recolhidos a título de contribuição previdenciária incidentes sobre os pagamentos relativos aos primeiros 15 dias de afastamento de empregados doentes ou acidentados (antes da obtenção do auxílio-doença ou auxílio-acidente), bem como sobre os valores pagos a título de adicional de 1/3 de férias. A decisão de primeira instância lhe foi favorável quanto a estes pleitos.

3.3. A empresa declarou as compensações nas GFIP's das competências 01, 02, 04 e 05/2011, relativas aos recolhimentos, das mencionadas verbas, efetuados nas seguintes competências:

- 09/2007;
- 07, 08, 09, 12/2008;
- 01,04,06,08,09,10,11,12/2009;
- 01,02,03,04/2010.

3.4. Em anexo ao RF consta planilha demonstrativa de valores compensados.

3.5. Entretanto, ficou consignado na sentença, às fls. 2590, que deveria ser respeitado o artigo 170-A do CTN.

3.6. De acordo com a decisão judicial, portanto, conforme a vinculação feita ao dispositivo do CTN, a empresa só poderia realizar a compensação após o trânsito em julgado da decisão, logicamente se o julgado for confirmado nesse particular. Assim sendo, a compensação realizada pela empresa foi indevida, eis que o processo se encontra em grau de recurso no TRF da 2ª Região.

3.7. Em vista disto, a compensação foi glosada, com a lavratura do auto de infração nº 51.024.389-4.

3.8. Uma vez que não havia valores para serem compensados, já que a matéria continua em discussão, a declaração de valores passíveis de compensação feita pela empresa nas GFIP's incorreu em falsidade. Assim, por ter declarado em GFIP valores a compensar indevidamente, foi aplicada a multa isolada no importe de 150% (cento e cinquenta por cento) incidentes sobre o débito indevidamente compensado, multa esta consignada na Lei 8.212/91, artigo 89, § 10. Esta multa foi o objeto do auto de infração nº 51.024.390-8.

3.9. A falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP, configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do Código Penal, o que motivou a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

Da impugnação

4. O interessado apresentou sua impugnação em 12/06/2012, cujas alegações são apresentadas, a seguir, em síntese.

Mérito

5. Da constituição do crédito tributário

5.1. Recolheu aos cofres da Receita Federal, por longo período, valores indevidos a título de contribuição previdenciária incidente sobre os vencimentos pagos a seus funcionários, mesmo quando estes estavam em período de inatividade laboral (valores pagos nos 15 primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado e a título de salário maternidade, férias e adicional de férias de 1/3). Os valores pagos a este título incluem-se no campo da "não-incidência" tributária e por isso o montante recolhido pelo impugnante a título de contribuição previdenciária incidente sobre esses valores deve ser ressarcido. Isto porque nesses períodos de inatividade não há qualquer prestação de serviços e por isso não se tem configurada a hipótese de incidência prevista no inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

5.2. Verifica-se que o interessado pauta sua discussão sobre a constituição do crédito utilizado nas compensações na hipótese de não incidência tributária, consubstanciada na inocorrência do fato gerador apto a fazer nascer a obrigação tributária de recolher a contribuição social previdenciária da natureza jurídica destas verbas. Entende que houve ofensa ao princípio da legalidade estrita quando a Receita Federal lhe exigiu o recolhimento da contribuição social previdenciária incidente sobre os valores pagos em períodos de inatividade dos seus segurados, ou seja, hipóteses em que o fato gerador in abstracto não se coaduna com a hipótese de incidência descrita na norma, qual seja a destinação da verba ser "retribuir o trabalho" (que nunca foi prestado, e, portanto, não há que se falar em sua retribuição):

- importâncias pagas nos 15 primeiros dias do afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou auxílio-acidente);

- Valores pagos a título de salário-maternidade;

- importâncias pagas a título de férias e adicional de férias de 1/3.

5.4. Discorre sobre a não incidência de contribuição social previdenciária sobre estas verbas, colacionando entendimento jurisprudencial e doutrina a respeito.

5.5. Salaria que o Mandado de Segurança impetrado não cuida de pedido de constituição de crédito tributário, uma vez que os créditos previdenciários utilizados nas compensações realizadas são pré-constituídos e devem ser auto lançados, conforme própria orientação da SRFB.

6. Da compensação

6.1. Entende que efetuou pagamentos indevidos de contribuições previdenciárias, uma vez que não realizada a hipótese de incidência prescrita na norma.

6.2. Alega que possui o direito líquido e certo, com base no art. 66 da Lei 8.383/91, c/c o art. 74 da Lei 9.430/96, de proceder à compensação, independentemente de autorização administrativa ou judicial.

6.3. Cita jurisprudência e doutrina a fim de concluir que o crédito previdenciário próprio de que se valeu nunca foi e nem é objeto de discussão judicial. Portanto, absolutamente inaplicável o art. 170-A do CTN ao presente caso.

7. Da não aplicação da IN SRF 900 de 30/12/2008

7.1. Não se pode admitir a aplicação da IN SRF nº 900/08, eis que condiciona a compensação ao reconhecimento dos créditos por decisão judicial transitada em julgado (art. 34, §3º, d), além de determinar que haja um prévio processo administrativo de habilitação de crédito (art. 34, §1º e art. 39, §1º).

7.2. Entende que deve ser afastada a incidência da Instrução Normativa supra citada, assim como de quaisquer outras que pretendam restringir o direito a compensação através do regime de negativa de vigência no art. 16 da Lei 11.116/05 e 66 da Lei 8.383/91.

8. É o relatório.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE FORO INADEQUADO.

O foro administrativo é inadequado para discussões de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, eis que cabe à Administração Pública o estrito cumprimento das normas em vigor.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL.

A lei 8.212/91 em seu artigo 28 determina as hipóteses legais de incidência de contribuição social previdenciária, cuja incidência só fica afastada com o previsto no seu parágrafo 9º.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO.

As contribuições sociais previdenciárias 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 14/12/2013 (fls. 130), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 13/01/2013 (fls. 133), insurgindo-se contra o lançamentos ao fundamento de que:

- 1 – em sede de impugnação não trouxe alegações de inconstitucionalidade, e sim a ausência de previsão de incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas apontadas;
- 2 – inaplicável o art. 170-A, da CF/88, como fundamento do lançamento;
- 3 – não incide contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias;
- 4 – inaplicável a multa de 150%, inexistindo falsidade ou fraude.

Pede o cancelamento da autuação.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheiro Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

Assinalo que a alegação de que não incide contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias não será conhecida, na medida em que o presente lançamento é relativo a compensação indevida de contribuições previdenciárias, glosada na atuação fiscal.

Isso é o que se extrai do lançamento e relato fiscal, a fls. 24.

A atividade do julgador administrativo consiste em promover o controle de legalidade relativo ao julgamento de 1ª instância e à constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

O litígio instaurado com a defesa, devidamente conhecido pelo Julgador de Piso, limita o exercício desse controle, e o limite se dá com o cotejamento das alegações da Impugnação que estejam em relação direta e estrita com a infração tributária descrita na autuação.

Todas as alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas em sede de julgamento administrativo.

Sendo assim, a alegação foge aos contornos da presente lide administrativa, não sendo conhecida no presente recurso.

Mas, mesmo que assim não fosse, como bem apontou o Colegiado de Piso:

15. Sendo assim, tornam-se inócuos todos os argumentos trazidos relativos à ilegalidade da cobrança de contribuições sociais previdenciárias sobre verbas em que a lei de custeio previdenciário não exclui expressamente de sua hipótese de incidência.

16. Verifica-se que a lei 8.212/91 em seu artigo 28 define o conceito de salário de contribuição e expõe expressamente as hipóteses de não incidência. Se a verba em questão não está inserida nestas hipóteses, cabível a cobrança da contribuição social previdenciária. Senão, vejamos:

(...)

17. Sendo assim, as hipóteses legais em que a lei 8.212/91 não exclui expressamente da incidência tributária, são cabíveis de apuração, lançamento e cobrança pela autoridade administrativa competente, através da constituição do crédito tributário.

(...)

22. Outrossim, o interessado alega que o crédito tributário de que se valeu para se compensar nunca foi objeto de discussão judicial e por isto seria inaplicável ao artigo 170-A do CTN. Ora, incabível qualquer consideração a respeito desta alegação, tendo em vista que o interessado compensou-se utilizando-se de valores que considerou como fora do campo de incidência, portanto, compensou-se indevidamente, já que há previsão legal de incidência sobre as rubricas questionadas, além do fato, já mencionado, que o seu direito questionado na ação judicial ainda não obteve uma sentença definitiva.

Assim, mesmo que conhecida a alegação, seria indeferida.

Ademais, observa-se que no momento de defesa (fls. 89 e ss), o Recorrente não apresentou inconformismo a respeito da multa isolada aplicada, de forma que a matéria não será conhecida em razão da preclusão.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir*”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da análise, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

As situações de exceção previstas no §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72 não se encontram contempladas, de forma que essas alegações não podem ser conhecidas.

E nem se diga que as alegações devam ser conhecidas em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

Dessa forma, não se conhece da insurgência relativa à multa isolada aplicada em 150%.

Mesmo que assim não fosse, insta consignar que esta Relatora já votou no sentido de que a aplicação da penalidade decorreria da aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96. Entretanto, revisitando o tema, esta Relatora curva-se à posição expressada em recente julgado, Acórdão n 2202-009.906, de 10/05/2023, oportunidade em que a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva destacou, em caso semelhante, que comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada:

Assim, a fiscalização homologou as compensações autorizadas judicialmente, glosando aqueles em que o juiz, expressamente, determinou a aplicação do art. 170-A, ou seja, possibilidade de compensação somente após o trânsito em julgado das ações propostas, de forma que a recorrente, a despeito de tais determinações judiciais e à revelia da legislação, declarou em GFIP créditos que não gozavam de certeza e liquidez (exceto aqueles judicialmente autorizados - fl.).

Não pode a recorrente negar que declarou a extinção de débitos com créditos inexistentes até aquele momento, em relação aos quais descumpria até mesmo as decisões judiciais exaradas em processos movidos por ela mesma.

Nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91,

§ 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.

No caso concreto resta claramente caracterizada a hipótese de compensação indevida.

Ainda nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, acima copiado, diante de compensação indevida, caso se comprove falsidade da declaração apresentada, será aplicada a multa em dobro.

Quanto a esse segundo elemento (falsidade da declaração apresentada), a contribuinte alega que a mera indicação em GFIP de direito creditório oriundo de ação judicial antes do trânsito em julgado da mesma não caracteriza falsidade da declaração; acrescenta que não há dolo, má-fé ou falsidade na declaração a ensejar a aplicação da multa em tal elevada monta, mas caracteriza nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa, pois o lançamento se deu com base em indícios, além da superficial descrição dos fatos; além disso, conclui que a multa aplicada é confiscatória. Sustenta que detém o direito à compensação independente de autorização judicial, conforme art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Inicialmente quanto ao art. 66 da Lei 8.383/91, tal matéria já foi enfrentada alhures.

Quanto a ser confiscatória, tal argumento esbarra em verbete sumular deste Conselho, ou seja:

Súmula CARF nº 2:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Os princípios constitucionais devem ser observados pelo legislador no momento da elaboração da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional, pois desenvolve atividade vinculada e obrigatória. Ademais, a multa foi aplicada em estrita observância ao que dispõe o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, de forma que sem razão o recorrente em suas alegações.

Quanto aos demais argumentos, a falsidade da declaração está presente, pois foram inseridos valores que sabidamente não eram, por expressa determinação legal e judicial, passíveis de compensação, sobre os quais não havia certeza e liquidez, havendo, portanto, o intuito de suprimir ou reduzir deliberadamente as contribuições previdenciárias a serem recolhidas nos 3 (três) anos em que ocorreu a pretensa compensação.

As condutas adotadas não deixam dúvidas que, diferente do que alega a recorrente, no sentido de que “a mera indicação em GFIP de direito creditório oriundo de ação judicial antes do trânsito em julgado da mesma não caracteriza falsidade da declaração”, no meu entendimento caracteriza sim, pois não havia dúvidas quanto à sua impossibilidade, de forma que, ao declarar créditos para os quais havia expressa determinação judicial que não deveriam ser declarados, incorreu a contribuinte em apresentação de informação falsa.

Conforme excertos dos votos abaixo colacionados, “falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar

créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo”, liquidez e certeza estas que não existiam em relação aos créditos declarados, uma vez que não amparados por sentença judicial definitiva (pelo contrário, havia determinação judicial vedando a compensação até o trânsito em julgado), nem por lei, de forma que resta caracterizada a falsidade da informação prestada. Nesse mesmo sentido, cito jurisprudência deste Conselho:

9202-008.264 – CSRF / 2ª Turma, 23 de outubro de 2019

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade, caracterizada pela inclusão, na declaração, de créditos que o Contribuinte sabe serem inexistentes, de fato ou de direito, tendo em vista a compensação antes do trânsito em julgado das ações judiciais.

Acórdão nº 9202-007.493, de 30/01/2019

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/01/2009

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento. Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Por fim, há farta jurisprudência no âmbito deste Conselho no sentido de que, uma vez comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada. Nesse sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 2301-002.736 pelo Conselheiro Mauro José da Silva:

O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – lex specialis, para o caso.

Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade.

Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64.

Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo.

Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

...

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade (ex.: incluir na carteira de habilitação que o motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

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.

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo.

...

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

A decisão a quo afirmou que a compensação indevida não pode induzir inexoravelmente à falsidade. De fato, não pode e não o faz. Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade.

Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parece-nos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

Nesse mesmo sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 9202-005.308, da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9.430....

...

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

...

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso./Mentira, calúnia./Hipocrisia; perfídia./Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”...

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Assim, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é utilizado apenas para determinar o percentual da multa a ser aplicado, independente da configuração de outras condutas, devendo ser afastados quaisquer questionamentos no sentido de que a compensação indevida não representaria os ilícitos previstos naquela lei (sonegação ou fraude).

Nesse mesmo sentido, cito os seguintes acórdãos precedentes. 9202-010.162, de 24/11/2021; 9202-009.265, de 14/11/2020, dentre outros.

Cabe frisar ainda que não se aplica ao presente caso o Tema 736, qual seja “Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§15 e 17, da Lei nº 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal, um vez que ali foi fixada a seguinte tese: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”. No caso concreto, não se trata de mera negativa de homologação da compensação, mas de caso de falsidade devidamente fundamentado e comprovado.

Por fim, também não prosperam as alegação de cerceamento de defesa por ter o lançamento se dado com base em indícios, além da superficial descrição dos fatos. Conforme visto acima, o lançamento foi efetuado em estrita observância ao art. 170-A do CTN e às decisões judiciais, sendo os fatos devidamente descritos, conforme excertos do Relatório Fiscal acima copiados.

Do Mérito

O Recorrente assinala a ausência de previsão de incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas apontadas, e a inaplicabilidade do art. 170-A, da CF/88, como fundamento do lançamento.

A primeira temática não foi conhecida por esta Relatora.

A respeito do presente lançamento, o Colegiado de Piso assinalou que:

18. Insta salientar que decisão proferida no Mandado de Segurança consubstanciado no processo de nº 2010.50.01.006167-9 na 1ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Espírito Santo, fls. 2.590/2591 da mesma, foi bem clara no sentido de que a compensação deveria ser realizada respeitando-se o artigo 170-A do CTN. Senão, Vejamos:

(...)

19. Pois bem, em consulta ao andamento da ação judicial em Mandado de Segurança em referência (em anexo), verifica-se que ainda não houve o pronunciamento da decisão definitiva da autoridade judicial sobre o pleito, portanto, não caberia ao interessado proceder à compensação.

20. Em relação ao direito de se compensar, cumpre observar que a compensação das contribuições previdenciárias é regida pela lei 8.212/91, que assim determina, em sua evolução legislativa, sobre o tema:

Lei 8.212/91

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada ao caput e parágrafos pela Lei nº 9.129, de 20.11.95). (revogado)

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 Medida Provisória nº 449, de 2008). (revogado)

*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).

21. Verifica-se então, que a legislação só permite que haja a compensação na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, o que, no caso concreto, ainda se encontra pendente de decisão judicial definitiva, tornado-se inócuos todos os argumentos em contrário do interessado.

22. Outrossim, o interessado alega que o crédito tributário de que se valeu para se compensar nunca foi objeto de discussão judicial e por isto seria inaplicável ao artigo 170-A do CTN. Ora, incabível qualquer consideração a respeito desta alegação, tendo

em vista que o interessado compensou-se utilizando-se de valores que considerou como fora do campo de incidência, portanto, compensou-se indevidamente, já que há previsão legal de incidência sobre as rubricas questionadas, além do fato, já mencionado, que o seu direito questionado na ação judicial ainda não obteve uma sentença definitiva.

De fato, a Autoridade Fiscal glosou compensação indevida, ante a inobservância da legislação vigente.

A temática não é nova neste Colegiado, e em diversas oportunidades a 2ª TO, da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento já se pronunciou, nos termos dos Acórdãos com ementas abaixo reproduzidos:

Acórdão nº 2202-009.906, de 10/05/2023, Relatoria da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva –

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS ILÍQUIDOS OU INCERTOS. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A compensação vinculada a créditos que não gozam de certeza e liquides deve ser indeferida.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS APÓS O TRANSITO EM JULGADO DA AÇÃO JUDICIAL.

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 e ainda nos termos do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, a possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias restringe-se aos casos de pagamento ou recolhimento indevidos.

Uma vez proposta ação judicial pelo sujeito passivo, na qual se discute a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas, eventual recolhimento indevido ou a maior operar-se-á apenas quando do transito em Julgado da referida ação.

Acórdão 2202-009.876, de 9/05/2023, de relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/06/2011

COMPENSAÇÃO EFETIVADA EM GFIP. DIREITO CREDITÓRIO CONTROVERSO. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. ART. 170-A DO CTN. LANÇAMENTO ADEQUADO AO CONTROLE DE LEGALIDADE.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei. Nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional, 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.

Neste sentido, também o R. Acórdão 2202-008.464, prolatado aos 9 de agosto de 2021, de relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/03/2010

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. 170-A DO CTN.

Conforme art. 170-A do Código Tributário Nacional, 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.

A respeito da temática, extrai-se do Acórdão citado que:

Conforme relatado, o Auto de Infração versa sobre “contribuições sociais a cargo da empresa (contribuição patronal) devidas e não recolhidas em época própria por haverem sido objeto de compensações realizadas pelo contribuinte com “indébitos” originários de contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos a título de salário-maternidade, auxílio doença e auxílio-acidente (quinze primeiros dias), férias e 1/3 de férias constitucional, os quais foram glosados pela fiscalização, tendo em vista que a compensação de tais valores ocorreu de forma indevida e Multa por Descumprimento de Obrigações Acessória (entrega de GFIP com incorreções em campos)”. A incidência de contribuições previdenciárias sobre tais rubricas foi objeto de discussão judicial pelo contribuinte através do Mandado de Segurança 2009.81.00.0098680 e a compensação foi realizada antes do trânsito em julgado da decisão judicial.

Verifica-se que a contribuinte procedeu à compensação antes do trânsito em julgado das decisões judiciais, prática vedada pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional.

Assim, o direito da contribuinte escudado pelas ações judiciais ainda não foi definitivamente julgado pela Justiça, sendo, portanto, indevida a compensação declarada em GFIP nas competências referidas.

A compensação de valores discutidos judicialmente deve obedecer o que determina o CTN, no artigo 170-A:

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.

Observa-se que na época da realização das compensações o referido processo ainda não havia sido definitivamente julgado.

Dessa feita, em que pese o fato de haver discussão judicial acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre algumas verbas pagas a empregados, tem-se que não há nos autos nenhuma decisão judicial que, contrariando a legislação tributária de regência, autorizasse o contribuinte a compensar valores decorrentes de discussão judicial ainda não transitada em julgado com contribuições apuradas, conforme realizou.

Portanto, em conformidade com o art. 170-A do CTN e em respeito à decisão judicial referida pela recorrente, as compensações, objeto de glosa por meio da autuação tratada no presente processo, foram efetuadas sem que, na oportunidade de sua realização, existissem créditos que lhes amparassem, devendo tais glosas serem mantidas.

O Recorrente discutia judicialmente o direito de compensar valores que entendia não serem base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo informado tais compensações em GFIP antes do trânsito em julgado das ações judiciais, procedimento que, à luz da legislação não é permitido.

Nos termos da legislação (art. 170 do CTN e art. 89 da Lei nº 8.212, de 1999), não é permitida a compensação de eventuais créditos previdenciários antes do trânsito em julgado da respectiva ação judicial proposta.

Acolhida a fundamentação do Colegiado de Piso e os Julgados do CARF acima reproduzidos, diante da vedação da possibilidade de compensação antes do trânsito em julgado, deve ser mantida a glosa por força do art. 170-A do CTN.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de que não incide contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias e da insurgência em face da multa isolada de 150%; e na parte conhecida, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly