



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.737852/2022-90
ACÓRDÃO	2202-010.920 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	07 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO DISCUTIDO JUDICIALMENTE. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO.

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. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO.

Diante da existência de compensação indevida e de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor do débito indevidamente compensado, sem necessidade de imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora) que dava provimento parcial. Votou pelas Conclusões o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorretino. Fará voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Manifestou interesse em declarar voto o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deverá ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 114 da Portaria M nº 1.634/2023 (RICARF).

Sala de Sessões, em 07 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia de Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Sônia de Queiroz Accioly (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Robison Francisco Pires, Thiago Buschinelli Sorrentino e André Barros de Moura (suplente convocado). Ausente a conselheira Lilian Claudia de Souza, substituída pelo Conselheiro Andre Barros de Moura.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 109-019.762 (fls. 3.873 a 3.903) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o não reconhecimento do direito creditório.

Do relatório da decisão recorrida depreende-se tratar-se de glosa de compensações efetuadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), na importância de R\$ 40.449.115,65, referente as competências de 01/2014 a 13/2015.

De acordo com o contribuinte, os valores informados como direito de compensação tinham como origem verbas indenizatórias: terço constitucional de férias, afastamento nos primeiros quinze dias que antecedem o auxílio-doença e aviso prévio indenizado.

O Despacho Decisório (fls. 1.127 a 1.159) concluiu pela não homologação da compensação, sob o fundamento de que os valores apontados não gozavam de liquidez e certeza e estavam lastreados em decisões judiciais desfavoráveis ao contribuinte. Esclareceu, ainda, que

as GFIP das competências 01/2014 a 12/2015 foram enviadas em 10/11/2017 ou data posterior e, por conseguinte, nenhuma competência foi alcançada pela homologação tácita. Por fim, aplicou a multa isolada de 150% “sobre o total compensado indevidamente em virtude da comprovação da falsidade da declaração, nos termos do art. 89, §§ 9º e 10, da Lei 8.212 de 1991”.

A decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014, 2015

DESPACHO DECISÓRIO. GLOSA. ESCLARECIMENTOS. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Estando acompanhado o despacho decisório de todos dos esclarecimentos necessários a compreensão da glosa realizada, fica afastado o argumento de cerceamento de defesa. GFIP.

INSTRUMENTO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Constitui a GFIP, a exemplo da DCTF, instrumento de confissão de dívida, podendo-se proceder à imediata inscrição do débito nela confessado em Dívida Ativa da União, em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação.

GFIP. RETIFICAÇÃO. PRAZO.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração retificadora.

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO LITÍGIO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

COMPENSAÇÃO. TRÂNSITO EM JULGADO.

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. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi cientificado em 1º/11/2023 (fls. 3924) e apresentou recurso voluntário em 27/11/2023 (fls. 3928 a 3974) sustentando, em síntese: a) que impetrou mandado de segurança que assegurava o direito creditório pleiteado; b) homologação tácita em decorrência do transcurso do prazo quinquenal; c) erro de procedimento no despacho decisório.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Claudia de Borges de Oliveira - Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1. Da Compensação Não Homologada**

Nos termos relatados, o despacho decisório não homologou as compensações e procedeu à glosa dos valores, sob o entendimento de ausência de trânsito em julgado das decisões judiciais que ampararam o direito de crédito sobre verbas indenizatórias discutidas judicialmente: terço constitucional de férias, afastamento nos primeiros quinze dias que antecedem o auxílio-doença e aviso prévio indenizado.

O recorrente, por sua vez, alegou que não havia que se falar em compensação antes do trânsito em julgado, mas em providências adotadas para implementar a decisão judicial.

Pois bem.

As contribuições previdenciárias são tributos sujeitos à homologação, onde o contribuinte calcula mensalmente as contribuições previdenciárias devidas, declara-as em GFIP e promove a “extinção” do crédito tributário, nos termos do art. 150 do CTN. Ao transmitir a GFIP, o contribuinte apura e demonstra o montante de contribuições previdenciárias devidas, considerando os vários fatos geradores ocorridos no correspondente período.

Entretanto, sendo também detentor de crédito, pode simultaneamente declará-lo na GFIP (ou seja, pode realizar a compensação), do que resulta evidentemente na redução do montante declarado como devido e, conseqüentemente, a ser recolhido.

Com efeito, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02, ao instituir a declaração de compensação, expressamente previu que na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial a mesma só poderia ser prestada após o trânsito em julgado da referida decisão.

Nesse mesmo sentido, o art. 170-A do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, dispõe que 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.

Conforme consta no Despacho Decisório, a glosa ocorreu em razão da inexistência de direito creditório indicado pelo contribuinte para justificar essas compensações, no período. O interessado indicou como origem do crédito utilizado, o pagamento indevido de Contribuições

Previdenciárias sobre rubricas de remuneração cuja integração às bases de cálculo/salário-de-contribuição o contribuinte ainda estava discutindo em Juízo, sem que houvesse trânsito em julgado de decisão que favorecesse o seu entendimento e sem que houvesse autorização judicial para considerar tais importâncias como direito creditório passível de compensação.

Nesse sentido, é pacífico o entendimento de que, para as ações judiciais ajuizadas após a inclusão do art. 170-A do CTN pela Lei Complementar 104/2001, a compensação é vedada antes do trânsito em julgado da decisão. Ou seja, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação judicial própria, o contribuinte deve aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial, a fim de proceder à execução judicial ou à compensação administrativa, observados os trâmites correspondentes.

Confira-se o entendimento do CARF:

(...) COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS APÓS O TRÂNSITO 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 trânsito em Julgado da referida ação.

(Acórdão nº 2202-010.655, Relatora Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, publicado em 19/06/2024).

Portanto, *constatada compensação indevida de contribuição previdenciária informada em GFIP, não tendo havido a comprovação, pelo sujeito passivo, durante o procedimento fiscal, da certeza e liquidez dos créditos por ele aí declarados, não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional CTN, cabível a glosa dos valores indevidamente compensados, pela fiscalização, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas em virtude deste procedimento do contribuinte.* (Acórdão nº 2201-010.978, Relatora Conselheira Débora Fófano dos Santos, publicado em 24/07/2023).

Ademais, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios. De tal maneira, deve recair sobre o contribuinte o ônus probatório quanto ao direito creditório pleiteado.

Quanto ao prazo para homologação, agiu com acerto a decisão recorrida ao dispor que:

29. Inicialmente, cumpre instar que a Administração Tributária dispõe de cinco anos, co da data da entrega da Declaração de Compensação, para verificar a correção da compensação declarada pelo sujeito passivo sob pena de operar-se a mencionada homologação tácita daquela compensação.

30. Havendo a substituição integral da GFIP retificada pela sua retificadora, a cada nova entrega (retificação) do referido documento para uma dada competência, renovados estarão os prazos atinentes às consequências jurídicas decorrentes, dentre os quais o prazo para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo, conforme previsto no art. 73, § 2º da IN RFB nº 1.717/17: (...)

Assim, por conta da IN 1.717, de 2017 - de observância obrigatória nesta seara administrativa e vigente no período em tela - é certo que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Com relação à sistemática específica para as GFIP, a Autoridade Fiscal explicou didaticamente em seu Relatório que:

31. No que diz respeito às contribuições previdenciárias, a referida Declaração de Compensação equivale à entrega da correspondente GFIP, donde serão apostas as informações atinentes à pretendida repetição do indébito por intermédio do instituto da compensação.

32. Deve ser lembrado que a sistemática de correção da GFIP determina que as informações, quando prestadas incorretamente, devem ser corrigidas por meio do próprio SEFIP, devendo-se informar os fatos geradores omitidos mediante transmissão de novo arquivo, com todos os fatos geradores relativos à competência corrigida, inclusive os já informados. A entrega de nova GFIP/SEFIP substitui a anteriormente apresentada, conforme se observa nas “Orientações gerais para retificação via GFIP/SEFIP”, constantes do Capítulo V, do Manual da GFIP, versão 8.4, que foi aprovado pela Instrução Normativa nº 880/2008 e pela Circular Caixa 451/2008.

33. Em consequência, havendo a substituição integral da GFIP retificada pela sua retificadora, a cada nova entrega (retificação) do referido documento para uma dada competência (inclusive com as informações referentes à compensação) serão renovados os prazos atinentes às consequências jurídicas decorrentes, dentre os quais, o prazo para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo.

34. O prazo prescricional, portanto, é interrompido com o envio de GFIP retificadora. Consequentemente, a contagem do prazo para a homologação da compensação deve ser reiniciado na data do envio da GFIP retificadora. Com a interrupção, a contagem do prazo para homologação da compensação reinicia-se na data do envio da retificadora.

35.Dessa forma, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da data da entrega da última GFIP retificadora, para homologar a compensação. (Destaquei)

Em resumo, a entrega de nova GFIP pelo SEFIP substitui integralmente a anteriormente apresentada, independentemente dos campos alterados, conforme Capítulo V, do Manual da GFIP, versão 8.4, que foi aprovado pela Instrução Normativa nº 880/2008. Em consequência, a cada nova entrega de GFIP para uma competência, inclusive com as informações das compensações, será renovado o prazo para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo. E nem poderia ser diferente, pois, do contrário, a empresa poderia, no último mês antes do prazo de 5 anos, apresentar GFIP informando compensações que seriam homologadas tacitamente no caso de inércia de apenas um mês da RFB para sua análise, situação evidentemente descabida.

Destarte, como as GFIP vigentes no sistema (em análise), que substituíram integralmente as anteriormente apresentadas (inclusive as compensações), foram apresentadas em 10/11/2017 e, tendo o Despacho Decisório efetuado em 24/10/2022, não há que se falar em homologação tácita das compensações por decurso de prazo como pede a defendente. (...)

Ressalte-se que as alterações promovidas nas retificadoras alteraram a base de cálculo das GFIP, o que implica mudança também no valor devido (CP, segurados, GILRAT), campo alterado diretamente pelo valor da compensação. Assim, diferente do que entendeu a impugnante, existe relação entre as retificações promovidas, os montantes compensados e os valores constituídos nas GFIP retificadoras.

Com relação ao argumento de que houve o transcurso do quinquênio previsto no art.150, §4º para o lançamento de débito decorrente de compensações efetuadas antes do trânsito em julgado judicial, mais adiante nesse voto será explicado que, no caso de glosa de compensações, não há necessidade de lançamento, pois os débitos já se encontram confessados/constituídos em GFIP.

Ademais, o ato de declarar obrigação tributária com exigibilidade suspensa e não recolher o tributo correspondente não impede a expedição de certidão negativa de débito (com a devida ressalva) nem impõe qualquer penalidade ao contribuinte. Ao contrário, representa submissão à lei tributária e disposição para cumprir a obrigação principal tal como declarada, em caso de revogação da decisão liminar.

Constata-se que, embora a GFIP não disponha de campo para informar valores de contribuições com exigibilidade suspensa em razão de decisão judicial liminar, nunca houve orientação da RFB, nem norma tributária que pudesse resultar na adoção do procedimento mencionado pela defesa que denominou como sendo suspensão tardia.

Eventual cobrança ou necessidade de emissão de certificação de regularidade fiscal deve ser resolvida com a apresentação da decisão judicial provisória junto ao Centro de

Atendimento da unidade da RFB para que este suspenda a exigibilidade do crédito tributário no Sistema de Cobrança. Cabe também à unidade da RFB formalizar e-dossiê e enviá-lo para a área responsável pelo acompanhamento da Ação Judicial que suspendeu o crédito tributário.

Não havia orientação ou norma que pudesse levar o contribuinte a concluir que poderia informar no campo “Compensação”, valores de contribuições cuja exigibilidade estava suspensa por força de decisão judicial liminar. Tal constatação acaba por afastar a possibilidade de considerar que o contribuinte inseriu valores no campo “Compensação” da GFIP por mero erro, reforçando a conclusão fiscal de que ele, com a participação de seu administrador, agiu intencionalmente de modo a reduzir ilicitamente valores que eram devidos.

Resta evidente que a tal suspensão tardia é, essencialmente, o procedimento de compensação (previsto no CTN, artigo 156, inciso II): extinção de contribuições devidas na competência, com a utilização de direito creditório que o contribuinte entendia possuir em razão de que teria efetuado recolhimentos de contribuição previdenciária sobre rubricas para as quais havia decisão judicial liminar afastando a sua incidência.

Quanto à verba relacionada ao terço constitucional de férias, cumpre ainda ressaltar que o Supremo Tribunal Federal julgou, em 12 de junho de 2024, os embargos de declaração opostos nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema 985), oportunidade em que proferiu a seguinte Decisão:

Decisão: (Processo destacado do Plenário virtual) O Tribunal, por maioria, deu parcial provimento aos embargos de declaração, com atribuição de efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União. Tudo nos termos do voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Redator para o acórdão), vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator) e Ricardo Lewandowski, que votaram na assentada em que houve pedido de destaque, e os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes. Não votaram os Ministros André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino, sucessores, respectivamente, dos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Rosa Weber, que também votara na sessão em que houve pedido de destaque, acompanhando o Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 12.6.2024.

No acórdão proferido em agosto de 2020, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, a Suprema Corte fixou a tese de que: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”; contudo, em razão da oposição de embargos de declaração, aguardava-se a decisão quanto à modulação dos efeitos.

Confira-se, nesse ponto, a conclusão alcançada pela decisão recorrida, que não merecem reparos, quanto à ausência de certeza e liquidez das verbas discutidas em sede de mandado de segurança:

Aliás, nos dois Mandados de Segurança impetrados (0003973- 17.2009.4.03.6114 e 0008651-70.2012.4.03.6114) consignou-se na parte dispositiva que a compensação só poderia ser realizada desde que observado o disposto do art. 170-A do CTN. Abaixo reproduzo a parte dispositiva das decisões mencionadas (que constam, inclusive, na própria Manifestação de Inconformidade): (...)

Dessa forma, em face da ausência do caráter definitivo da decisão no momento da efetivação das compensações e em total afronta às determinações judiciais acima coladas, a empresa não poderia ter creditado em GFIP os recolhimentos das contribuições judicializadas.

Nesse contexto, resta evidente que a empresa não tinha respaldo jurídico para efetuar o procedimento porque, à época, não existia uma sentença irrecorrível relacionadas a verbas deferidas, além do fato de transgredir o comando expresso da sentença que determinava a observância do art. 170-A do CTN. Assim, além de ilegal, a compensação em tela também desrespeitou os limites da decisão judicial.

Ressalte-se, ainda, que não existia, à época das compensações, acórdãos proferidos pelos tribunais com efeitos erga omnes, com o fim de sujeitar à Administração Pública a seu cumprimento.

Destarte, independente do desfecho judicial final dos pleitos da autuada, inclusive com relação ao RE 1.072.485, o fato é que as compensações em tela não poderiam ter sido realizadas ao tempo em que foram feitas.

Além disso, ainda que se tratasse de decisão com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil, a situação específica da empresa autuada continuaria sendo regida pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional, o qual não contempla exceções. Tendo a empresa optado pela discussão judicial, a compensação envolvendo os créditos decorrentes do tributo discutido só pode ser feita após o trânsito em julgado da decisão contrária à Fazenda Pública. (...)

Quanto às compensações efetuadas pela empresa nas GFIP, a impugnante alega que apenas operacionalizou o direito de não recolher as contribuições previdenciárias para as rubricas discutidas judicialmente, descontando os valores recolhidos em uma competência na competência seguinte, pelos seguintes motivos:

(i) Inexistência de campo específico na GFIP para se declarar os valores com exigibilidade suspensa, o que impediria a obtenção de certidão de regularidade fiscal, na medida em que eventuais valores declarados como devidos constariam como “saldo devedor” caso não houvesse um pagamento correspondente (o que seria consequência imediata das decisões judiciais no caso concreto); e

(ii) O salário-de-contribuição informado em GFIP serve de base de cálculo para diferentes exações, como a contribuição do empregador, o FGTS e a contribuição do empregado. Caso as verbas indenizatórias fossem excluídas do salário-de-contribuição para desonerar a contribuição do empregador, haveria implicações

para o recolhimento das outras exações, as quais não eram objeto da discussão judicial.

A explicação não convence e o procedimento da empresa não encontra nenhum amparo legal.

O procedimento correto, para o período em tela, é o estabelecido na Solução de Consulta Cosit 279, de 02/06/2017, vinculante nessa seara administrativa (art. 33 da IN RFB 2.058/2021), cito: (...)

Assim, no caso de discussão judicial, deveria a empresa, na época em tela (antes do e-Social e DCTFWeb), declarar toda a base de cálculo, inclusive com as rubricas discutidas judicialmente (ainda que com liminar afastando a cobrança) e recolher o valor devido, calculado sem as rubricas afastadas judicialmente, como explicado na consulta acima.

Destarte, resta completamente descabido e ilegal o procedimento descrito pela autuada em sua impugnação. Dessa forma, correto o Despacho Decisório que não homologou as compensações.

Não Homologação de Compensação – Desnecessidade de Lançamento de Ofício

Quanto aos argumentos defensivos no sentido de que, após a não homologação de compensações informadas em GFIP, haveria necessidade de se promover o lançamento fiscal para cobrança dos valores devidos, cabe explicar que o tema já se encontra sedimentado em âmbito administrativo.

No caso, o procedimento observou o disposto na Solução de Consulta Interna Cosit - Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 3, de 5 de fevereiro de 2013 (Publicada no site da RFB em 25/02/2013), vinculante para a RFB (conforme o já mencionado art. 33 da IN RFB 2.058/2021), cujos excertos abaixo se transcrevem:

A conclusão aqui alcançada prescinde, por sua vez, da contabilização de tal crédito porque, inexistindo a possibilidade de declaração de compensação que envolva crédito judicial antes do trânsito em julgado, agiu com acerto a Decisão recorrida ao dispor que, no que refere-se à compensação mediante aproveitamento pelo contribuinte de tributo objeto de ação judicial, somente poderá se efetivar, após o trânsito em julgado.

De fato, a controvérsia não diz respeito ao lançamento de contribuição sobre as verbas destacadas, mas, sim, à glosa dos vindicados direitos creditórios declarados em GFIP e consequente não homologação das compensações declaradas nas respectivas GFIP.

De tal modo, não havendo reparos a serem feitos no aresto recorrido, declara-se a concordância com os fundamentos da decisão recorrida, quanto à não homologação da compensação, de modo que a fundamentação do voto segue o disposto no § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

2. Da Multa Isolada de 150%

Conforme relatado, o Despacho Decisório (fls. 1.127 a 1.159) concluiu pela não homologação da compensação, sob o fundamento de que os valores apontados não gozavam de liquidez e certeza e estavam lastreados em decisões judiciais desfavoráveis ao contribuinte. Esclareceu, ainda, que as GFIP das competências 01/2014 a 12/2015 foram enviadas em 10/11/2017 ou data posterior e, por conseguinte, nenhuma competência foi alcançada pela homologação tácita.

E, por fim, aplicou a multa isolada de 150% “sobre o total compensado indevidamente em virtude da comprovação da falsidade da declaração, nos termos do art. 89, §§ 9º e 10, da Lei 8.212 de 1991”.

Lei nº 8.212/91

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

(...)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

Da leitura do § 10 acima transcrito, apenas no caso de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, deverá ser aplicada a multa isolada de 150%, que é resultante do percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicado em dobro¹.

Quando o dispositivo fala em comprovação da falsidade, menciona um dever da autoridade administrativa, que tem o ônus de devidamente provar a falsidade presente na conduta do contribuinte. Essa falsidade, em sendo um acréscimo à conduta, por óbvio que não pode ser o próprio processo de buscar a compensação de crédito não homologado.

A falsidade da conduta deve ser comprovada, não presumida.

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

É necessário mais do que isso. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva.

Nesse sentido, confira-se o entendimento já esposado pelo CARF:

COMPENSAÇÃO. GLOSA. AÇÃO JUDICIAL. É vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO APRESENTADA PELO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% - prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8212/91 - quando a autoridade fiscal não demonstra a conduta dolosa do sujeito passivo necessária para caracterizar a falsidade da declaração em GFIP.

(Acórdão nº 2402-012.396, Relator Conselheiro Gregório Rechmann Junior, publicada em 16/01/2024)

MULTA ISOLADA. FALSIDADE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INOCORRÊNCIA. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Tanto o comportamento pretérito da RECORRENTE, inclusive durante o procedimento fiscal, quanto a imediata assunção do DÉBITO, antes mesmo de ser notificada da negativa da compensação, por meio de parcelamento, demonstram de forma inequívoca a boa-fé objetiva da RECORRENTE, apta a afastar o juízo de falsidade. Recurso provido.

(Acórdão nº 2402-012.348, Relator Conselheiro José Márcio Bittes, publicado em 16/01/2024)

Portanto, deve ser declarada a improcedência da multa isolada no patamar de 150% sobre as contribuições indevidamente compensadas, já que não restou suficientemente comprovada a conduta com falsidade.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento a multa isolada de 150% aplicada.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora Designada.

A ilustre conselheira restou vencida quanto ao afastamento da multa de 150%, aplicada pela constatação de compensação indevida com comprovada falsidade na declaração apresentada; entendeu a relatora que não havia demonstração da falsidade.

Conforme relatado, a contribuinte sofreu autuação por meio da qual foi glosada a compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) como forma de extinção de créditos tributários.

Quanto a ser indevida a compensação, este foi o entendimento da relatora, acompanhada unanimemente pela Turma.

Uma vez indevida a compensação, nos termos do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, aplica-se a multa no percentual de 150%.

Diferente do entendimento da relatora, entendeu a maioria da turma estar presente a falsidade nas informações apresentadas em GFIP pela recorrente. Inicialmente havia decisões judiciais já transitadas em julgado negando a existência de créditos declarados em GFIP para fins de compensação; além disso, em relação a outros créditos, havia discussão judicialmente ainda não transitada em julgado, na qual havia expressa determinação judicial no sentido de que a compensação somente seria possível após o trânsito em julgado, em atenção ao que disciplina o art. 170-A do CTN. Tudo isso pode ser verificado no Despacho Decisório que não homologou as compensações declaradas e no despacho judicial constante dos autos, os quais reproduzo:

Despacho Decisório:

52.Reitero que as decisões judiciais citadas pelo contribuinte foram, no mérito, desfavoráveis ao sujeito passivo em relação às rubricas objetos da auditoria fiscal, como podemos observar nos Acórdãos juntados ao presente processo.

MANDADO DE SEGURANÇA 0003973-17.2009.4.03.6114:

... Declaro, por fim, ainda, o direito de a impetrante efetuar a compensação, após o trânsito em julgado da sentença (art. 170-A do CTN)...

Ação Declaratória 0008651-70.2012.4.03.6114:

... observando, contudo, a limitação contante do art. 170-A do CTN.

Mesmo assim, a recorrente informou em GFIP créditos sabidamente inexistentes ou não passíveis de compensação, para fins de extinguir débitos, de forma que, além de indevida, também restou configurada a falsidade na declaração apresentada, pois a contribuinte tentou aproveitar-se de créditos sobre os quais não paira qualquer dúvida razoável sobre a sua

inexistência, ou que ainda não gozavam de liquidez e certeza, em afronto direto à legislação e à determinação judicial, conduta que revela não se tratar de mero equívoco; consequentemente tentou eximir-se do pagamento do tributo por meio de inserção de informações falsas em GFIP, declarando os créditos tributários devidos como extintos.

Acrescente-se que 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, fraude ou simulação, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada. Cito e adoto trechos do voto proferido no Acórdão 2301-002.736 pelo Conselheiro Mauro José da Silva, que bem analisou questão semelhante, inclusive quanto ao conceito de falsidade:

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.

Registro que foi solicitada da tribuna a aplicação da retroatividade benigna para fins de reduzir a multa aplicada ao percentual de 100%, diante da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Entretanto, tal dispositivo não se aplica aos casos de multa por compensação indevida e com falsidade, aplicando-se somente a créditos tributários constituídos de ofício. O caso concreto trata de glosa de compensação, cujos débitos (que seriam extintos) já estavam declarados, ou seja, não foram apurados de ofício. Esse é o entendimento exposto no Parece SEI nº 154/2024, do qual transcrevo os seguintes trechos, adotando-os como fundamentos para decidir:

8. A multa isolada a que se refere o art. 18, caput, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, é exigida quando há comprovação da falsidade na Declaração de Compensação - DCOMP não-homologada pela autoridade tributária. Nessa hipótese, a penalidade aplicada corresponde ao dobro do percentual de 75% (setenta e cinco por cento), adotado na multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, corresponde a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor total do débito indevidamente compensado, conforme estatui o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003:

...

11. Por sua vez, a conduta relacionada à falsidade na DCOMP não-homologada ocorre quando o crédito já está constituído. Mais precisamente a multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, é decorrente da infração

praticada na fase de extinção do crédito tributário, quando o sujeito passivo realiza uma declaração falsa de compensação

...

55. A partir dessas considerações, conclui-se em resposta aos questionamentos formulados nos itens 2.2, 2.6 e 2.7 da Consulta Sei nº 38549752 que: i) é necessária uma avaliação criteriosa dos diplomas legais pertinentes a cada uma das multas qualificadas. Em se tratando da multa isolada prevista no art. 18, caput, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplicam os percentuais fixados para a multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44 do Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto às alegações de afronta ao princípio constitucional da proporcionalidade e do não confisco, os princípios constitucionais devem ser observados por aqueles que fazem as leis, sendo vedado ao julgador administrativo afasta a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais, questão já sumulada por este Conselho:

Súmula CARF nº 2

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

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva