



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.722437/2020-91
ACÓRDÃO	2301-011.659 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRETCAR TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

MPF. TDPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. SÚMULA CARF Nº 171. VALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (atual TDPF) constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento, quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. INAPLICABILIDADE.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo. Inaplicável a imposição de multa isolada de 150% prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, quando o indeferimento da opção se deu com base no teor da Solução de Consulta Interna COSIT nº 14, de 2018.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Flavia Lilian

Selmer Dias, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Diogo Cristian Denny. Designada para redigir o voto vencedor, nos termos do art. 114, §9º do RICARF a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias”.

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente acima identificado, relativo à multa isolada em razão de infração à legislação – COMPENSAÇÃO INDEVIDA COM FALSIDADE DA DECLARAÇÃO (código de receita 2398), relativa ao período de 01/01/2016 a 31/12/2017.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 06/11), extrai-se:

Em Procedimento de Auditoria de Compensações em GFIP (Procedimento Fiscal nº 03.3.01.00-2020.00038), o contribuinte foi intimado a demonstrar a origem dos créditos utilizados nas compensações realizadas nos anos de 2016 e 2017, no entanto, não apresentou justificativa.

Sendo, o sujeito passivo, pessoa jurídica que executa atividade desonerável sujeita à contribuição sobre a receita bruta, estava sujeito a fazer a opção pela Desoneração no ano de 2016 e 2017. Considerando que a opção pelo regime substitutivo da CPRB se efetiva, para os anos de 2016 e seguintes, por meio do pagamento no prazo de vencimento da contribuição incidente sobre a receita, relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano-calendário, conforme previsto no § 13, do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, no inciso II do § 6º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 e Solução de Consulta Interna - Cosit, nº 14, de 05/11/2018, a opção da empresa não se efetivou em

2016 e 2017, visto não ter sido efetuado nos prazos de vencimento (19/02/2016 e 20/02/2017) o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de 2016 e janeiro de 2017.

Observe-se que, no presente caso, o contribuinte está-se utilizando de créditos sabidamente inexistentes, já que não fez a opção pela Desoneração na época própria. Portanto está prestando informações falsas à Receita Federal do Brasil, com o intuito de eximir-se do pagamento de tributo.

Em decorrência dos fatos narrados, o Recorrente incorreu em infração, sujeita à aplicação da multa de que trata o §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

Diante das alegações colacionadas, a 6ª TURMA da DRJ09, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve a integralidade do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 123/142):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A impugnação apresentada tempestivamente no âmbito do contencioso administrativo fiscal suspende a exigibilidade do crédito tributário.

DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO INTERNO DE GERENCIAMENTO.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização, inexistindo nulidade do auto de infração no caso que eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência.

COMPENSAÇÃO. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Na hipótese de compensação indevida, uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a referida decisão, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 146/156), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

Da ausência do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) — Termo de Início do Procedimento Fiscal extinto com a Portaria RFB nº 6478, de 29 de dezembro de 2017 (que alterou as disposições da Portaria RFB nº 1687/14)

4.1. “Havendo legítimo interesse do contribuinte em demonstrar que o procedimento fiscalizatório escoimou direitos fundamentais, em especial o do contraditório e da ampla defesa (essencial ao justo processo) e da legalidade se faz necessária, a apresentação das nulidades que existiram no procedimento fiscal que, em detrimento da forma dos atos administrativos, deixou de observar a obrigatoriedade de existência do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF)”.

4.2. “A constituição do crédito tributário é pressuposto inarredável para a proposição de existência antecedente de um justo processo administrativo, na qual os atos a serem praticados pelo agente devem contemplar a formalidade legal, sob pena de sua invalidação. É direito do contribuinte, que está sendo acusado de prática infracional, ter o devido processo legal, o contraditório, ampla defesa, a participação e o conhecimento de todos os atos”.

4.3. “Em recente edição, a Portaria RFB nº 6478, de 29 de dezembro de 2017 (que alterou as disposições da Portaria RFB nº 1687/14), dispôs sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”

(...)

4.9. “Assim, o caso em concreto, houve por falha procedimental clara preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos em que dispõe o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70235/72. No caso concreto não houve apenas a inobservância da forma, ao expedir o Termo de Início do Procedimento Fiscal, quando deveria ter expedido o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), houve além, a inobservância do dever de informação ao contribuinte, quando deixou de dar clareza sobre a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência) e o prazo para a realização do procedimento fiscal.”

4.10. “Veja, que ao produzir o primeiro ato de início da fiscalização de forma incorreta, o contribuinte já foi intimado para entregar folhas de pagamento de todos os segurados, informações em meio digital com leiaute previsto no MANAD, Livro Diário e Razão, sem, ao menos, saber a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência) e o prazo para a realização do procedimento fiscal. Isso é a mais clara definição de preterição do direito de defesa do contribuinte, da qual se faz exigível a nulidade do lançamento”.

Do princípio da legalidade administrativa a ser buscada pela Administração Pública em sua função fiscalizadora — opção pela desoneração da folha de pagamento - art. 9º e 13 da Lei nº 13.161, de 2015, - possibilidade de pagamento a destempo - a expressão “RELATIVA a janeiro de cada ano” e não “NO PRAZO de janeiro de cada ano”

4.11. A empresa apresenta um histórico sobre a legislação sobre a CPRB, afirmando que “a Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, promoveu outras mudanças na Lei nº 12.546, de 2011, tendo majorado a alíquota da CPRB e tornado facultativo o regime de tributação substitutivo, como se pode verificar, com a expressão ‘poderão contribuir sobre o valor da receita bruta’, contida no artigo 7º da Lei nº 12.546, de 2011”.

4.12. “Quanto a opção (faculdade) pela tributação substitutiva, ponto a qual concentramos nossa atividade, podemos ver que a redação do § 13, do art. 9º apenas foi incluída pela Lei nº 13.161, de 2015, estando o regime de desoneração da folha, antes da vigência da lei, obrigatório para as atividades previstas nos anexos da Lei nº 12.546/2011”.

(...)

4.17. “Notemos, que a declaração prestada pelo contribuinte com a natureza de confissão teve sua essência extraída na sistemática dos recursos repetitivos e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) já possui (desde o antigo CPC) previsão nesse sentido, no artigo 62, § 2º do seu Regimento Interno, o qual determina que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ ou STF na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Assim, não há como esta autoridade julgadora se furtar da análise fundamentada trazida nesta Impugnação, de que a declaração do contribuinte gerou a confissão dos débitos calculados, visto que por via transversa, possibilita qualquer fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Não há como sustentar a ideia trazida na Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit de que haverá prejuízo para fiscalização o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta realizado a destempo”.

4.18. “Assim, ver que a Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit trouxe argumentos pífios, que não permitem a interpretação ampliada do art. 9, § 13, da Lei nº 13.161, de 2015, dado o pequeno valor fundamentado”.

Dos efeitos da Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit — vigência a partir da norma interpretativa

4.19. “Desta forma, a autoridade lançou o Auto de Infração das contribuições previdenciárias patronais indevidamente compensadas pela empresa baseado nos valores declarados nas GFIP de 01/16 a 12/16 e 13/16 e de 01/17 a 12/17 e 13/17, uma vez que o contribuinte declarou a DCTF o regime de tributação pela receita

bruta, mas deixou de recolher em DARF a contribuição do mês de janeiro de 2016 e janeiro de 2017”.

4.20. “Nas Informações Complementares, a autoridade informou que o assunto foi tratado pela Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit, a qual concluiu pela impossibilidade da opção pelo pagamento sobre a receita bruta quando há o recolhimento em atraso”.

4.21. “Veja, ínclito julgador, que o ponto nodal aqui tratado é no sentido de que se o art. 9, § 13, da Lei nº 13.161, de 2015 permaneceu omissa quanto a informação de definição do prazo para a opção (apenas informando a sua ‘referência’ a janeiro de cada ano) e a sua interpretação foi dada pela Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit, que não poderá retroagir para alcançar situações anteriores, antes da sua vigência, como é o caso com o exercício de 2016 e 2017”.

4.22. “A Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit, trata-se de consulta interna questionando se a formalização da opção pelo regime da Contribuição previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser feita em atraso, visto que a própria norma (art. 9, § 13, da Lei nº 13.161, de 2015) é omissa, tendo sido publicada no sítio da RFB na internet em 21/11/2018”.

4.23. A Impugnante cita a Portaria RFB nº 1.936, de 2018, e afirma que “tratando-se de consulta interna, não há como aplicar a retroatividade dos seus efeitos, uma vez que a própria Portaria RFB nº 1.936, DE 06 DE DEZEMBRO DE 2018 informa que os efeitos dela decorrente ocorrem a partir da sua publicação”.

4.24. “Assim, ainda que a Secretaria da Receita Federal entenda que Atos Declaratórios Interpretativos retroagem (por ser declaratório e não constitutivo), tal condição não se enquadra na situação hipotética, visto que o fundamento da interpretação se deu em Solução de Consulta, cujos efeitos são para o futuro, conforme dispõe o art. 12, da Portaria RFB nº 1.936, DE 06 DE DEZEMBRO DE 2018. Claramente, a natureza jurídica de Atos Declaratórios Interpretativos e Consultas são divergentes”.

4.25. “Ainda que a Receita Federal tenha se manifestado em relação à opção para o ano de 2015, no sentido de que o recolhimento deve acontecer no prazo, conforme Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 9/2015, não há como aplicar este entendimento para os anos 2016, quando a desoneração da folha se tornou facultativa”.

(...)

Por fim, o Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marcelle Rezende Cota, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR

Nulidade – Irregularidade/Ausência TDPF

O Recorrente pugna que o lançamento seja decretado nulo, em síntese, pois não houve a emissão do TDPF.

Ao examinar o Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), e-fls. 2 a 3, verifica-se que dele constaram as informações necessárias para o Recorrente acompanhar a ação fiscal, como o objeto do procedimento fiscal (Contribuições Previdenciárias da empresa), o período de apuração (01/2016 a 12/2017), o nº do TDPF (0330100.2020.00038), pelo qual ao se verificar o conteúdo no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet, e o nº do código de acesso (72856446). Portanto, a todo momento, ficou disponível ao Recorrente, na internet, o TDPF e qualquer dúvida poderia ser sanada com uma simples visita ao sítio da RFB.

Não sendo o bastante, quanto ao tema, afora o entendimento pessoal desta Relatora, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF ou Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF, constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento (o que não é o caso dos autos). Tal posicionamento fica claro pela leitura das duas decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, abaixo transcritas:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.(Acórdão nº 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria, foi editada a Súmula de nº 171, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Ressalte-se, ainda, que é autorizado ao Auditor-Fiscal realizar o lançamento tributário sem prévia intimação do sujeito passivo, entendimento que já está firmado na Súmula Vinculante nº 46 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de modo que mera falha no TDPF não é capaz de gerar nulidade.

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em face do exposto, afasto a preliminar.

MÉRITO

Da multa Isolada

A respeito da aplicação da multa isolada prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 89,§ 10, por ter o contribuinte apresentado GFIP's declarando a utilização de créditos cuja existência não restou comprovada, para compensar as contribuições devidas e informadas nesse documento.

Por sua vez, o Recorrente aduz que agiu de forma escorreita, observando a legislação aplicável e seguindo a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores, não havendo de se falar em falsidade.

Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, cabe trazer à tona a motivação da autoridade fiscal para aplicação da referida multa, senão vejamos o que dispõe o Relatório Fiscal, *in verbis*:

(...)

14. Observa-se que, no presente caso, o contribuinte está-se utilizando de créditos sabidamente inexistentes, já que não fez a opção pela Desoneração na época própria. Portanto está prestando informações falsas à Receita Federal do Brasil, com intuito de eximir-se do pagamento de tributo, conforme tipificado nos artigos 1º, inciso I, e artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990 e do art. 297, inciso III, do Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/1940 (...)

Como já dito, em face da compensação indevida (conduta acima descrita), foi imposta a multa isolada no percentual de 150% incidente sobre o valor do débito compensado, nos termos do §10º da legislação retro mencionada, a qual, para maior clareza, transcrevo:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado

(...) (grifo nosso)

A leitura atenta do texto legal acima indica que há a previsão de duas penalidades pecuniárias para a compensação indevida de contribuições previdenciárias: (i) a multa de mora de 20%; e (ii) a multa isolada de 150%.

Ocorre que, para a aplicação da primeira (**multa de mora**), a legislação exige apenas à apuração de **compensação efetuada de forma indevida**. Quanto à segunda (**multa isolada**), consta que **tem cabimento “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”**.

É verdade que, por força do que dispõe o artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, ou seja, independe de dolo. Todavia, quanto à multa isolada, parece haver disposição em contrário, pois **há a condicionante de comprovação da falsidade** da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Para a compensação ser considerada indevida, ou a declaração que deu origem era falsa ou se tornou falsa. Destarte, sempre haverá falsidade, de sorte que não haveria razão para o legislador condicionar a sua aplicação à comprovação da falsidade despretensiosa.

Assim, a única maneira de justificar, do ponto de vista jurídico, a existência da condicionante “quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, é invocar a intencionalidade do agente.

Esse tema já foi analisado diversas vezes por este Tribunal, consoante restou muito bem explicitado no voto condutor do Acórdão nº 2302-002.308, da lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)

II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “falsidade da declaração” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontrasse assentado na comprovação da falsidade da declaração, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

Ora, mas o que se entende por falsidade de declaração?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa falsidade de declaração?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de falsidade?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89 o conceito do termo “falsidade de declaração”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o codex tributário impõe a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I a analogia; II os princípios gerais de direito tributário; III os princípios gerais de direito público; IV a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de falsidade de declaração, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumprе salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Falsificação de documento público

Art. 297 Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/ 2000)

I na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica Art. 299 Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, o que definitivamente não ocorre no caso em exame, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84) Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;(Incluído pela Lei nº 7.209/84) Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado dolo específico, consubstanciado num especial fim de agir, in casu, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que comprovar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se contentando a norma tributária em foco com mera dedução.

(...) (grifei)

No mesmo sentido, o Conselheiro André Luís Marsico, no voto condutor do Acórdão nº 2302-002.567, versou nos seguintes termos:

Ademais, não parece que se possa cogitar de comprovação de uma falsidade sem o elemento subjetivo, pois a própria falsidade, no vernáculo, tem definições que implicam em intencionalidade:

s.f. (Do lat. Falsitas, falsitatis). 1. Propriedade do que é falso. –2. Mentira, calúnia. – 3. Hipocrisia; perfídia. – 4. Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.

(Grande dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Larousse cultural, 1999, p. 420)

Isso sem falar que, ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Portanto, a exigência do dolo, além de ser interpretação que busca dar coerência ao arcabouço normativa, indubitavelmente, revela-se como a mais benéfica ou favorável ao infrator.

Pode-se afirmar, do quanto exposto até aqui, que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, é indispensável que esteja demonstrada a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica. Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...) (grifo nosso)

Como também, nos autos do processo nº 11030.721697/2012-67, congruente restou explicitado no voto do Acórdão nº 2401-004.741, da lavra do Conselheiro Cleberson Alex Friess, concluindo no mesmo sentido:

(...) **34. Como se percebe do texto copiado, o § 10 não cuida de uma falsidade material, relacionada à autenticidade do documento, mas sim de uma falsidade intrínseca a esse documento, em que se faz presente a mentira no seu conteúdo.**

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

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

(...)

38. Em que pese o ponto de vista da autoridade lançadora, penso que não há elementos suficientes nos autos para concluir pela falsidade nas compensações apresentadas pelo sujeito passivo.

39. O fato de indevida a compensação não implica, necessariamente, a falsidade da declaração por parte do sujeito passivo. Como exigência imposta pela lei, a penalidade reclama a prova de que o sujeito passivo, mesmo diante da realidade contrária à repetição do indébito pela via da compensação, optou em praticar uma conduta consciente oferecendo crédito sabidamente inapropriado para tal fim.

(...) (grifo nosso)

Dessa forma, *in casu*, merece guarida a pretensão da Recorrente, pois o Relatório Fiscal não indica qualquer elemento do qual se possa extrair, de forma concreta, a intencionalidade do agente, destacando-se apenas que a compensação não estava amparada por qualquer ato legal ou inexistência do crédito, sendo que a falta de comprovação do crédito é justamente o motivo para a glosa.

Ademais, cabe mencionar que o motivo da glosa se deu apenas por “divergência de entendimento”, ou seja, ter a empresa efetivado ou não a opção pelo regime substitutivo da CPRB. A meu ver, impossível indicar falsidade na “efetividade” ou não da opção pelo regime, ainda mais quando dependente de pagamento nos vencimentos. O que, como sabemos da discussão jurisprudencial, há divergências quanto a necessidade de pagamento tempestivo ou não.

O fato de puramente discordar da compensação formalizada NÃO autoriza aplicar a multa punitiva. Assim, se a compensação for considerada indevida e NÃO for comprovada a DECLARAÇÃO FALSA, não incidirá a multa isolada, apenas a compensação restará não homologada.

E esta comprovação cabe ao Fisco, porquanto é seu o ônus da prova em processo administrativo. Não logrando êxito em comprovar a falsidade da declaração, da forma como deve ser interpretada a norma punitiva, nem tampouco apontando qual seria esta suposta falsidade, o lançamento da multa isolada não se reveste de validade.

Assim, conclui-se que não restou demonstrado e tampouco se consegue extrair da conduta do Recorrente descrita nos autos que, de forma consciente, mesmo sabedor de que não possuía direito creditório, tenha informado em GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando ludibriar o fisco.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, redatora designada

Mérito

Concordo com a decisão da Relatora que o lançamento da multa deve ser cancelado, contudo, meus motivos são outros.

O lançamento trata da aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, quando se verifica a falsidade da apresentação de GFIP com compensação indevida.

Verifica-se que a compensação indevida, que motivou o lançamento da multa isolada por falsidade, foi tratada no processo administrativo nº 10320.722362/2020-48.

O processo citado trata da glosa dos valores decorrentes da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, informado nas GFIPs correspondentes aos anos de 2016 e 2017. A fiscalização alegou que não foram cumpridos os requisitos para formalização da opção pelo recolhimento de CPRB, nos termos do §13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2001, ficando assim o contribuinte obrigado aos recolhimentos das contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212, de 1991 (sobre folha de pagamento).

Com a publicação da Lei nº 12.546, de 2011, instituiu-se a possibilidade de, atendido os requisitos, substituir parcial ou totalmente as contribuições sociais previdenciárias nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, (incidentes na maioria dos casos sobre a folha de pagamento) pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, CPRB.

A questão debatida no Despacho Decisório, que considerou como indevida as compensações apresentadas em GFIP, foi o prazo para fazer a opção pela CRPB a luz da Solução de Consulta Interna nº 14 da Cosit.

A fiscalização apontou que, nos termos da legislação, a opção só se configuraria pelo pagamento “tempestivo” em Darf, nos devidos códigos, feitos na primeira competência subsequente ou nos meses de janeiro de 2016 e 2017.

O Despacho Decisório afirma que o pagamento em 2016 ocorreu em 19/02/2016 e em 2017 em 20/02/2017, contrariando a determinação contida na Solução de Consulta Interna – SCI Cosit nº 14/2018, que faz referência ao art. 9 §13 da Lei nº 12.546, de 2011:

SCI Cosit 14/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE

A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio **de pagamento, realizado no prazo de vencimento**, da contribuição relativa a **janeiro de cada ano**, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

Lei nº 12.546, de 2001 – art. 9º

Art 9º

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos artigos 7' e 8' será manifestada **mediante o pagamento** da contribuição incidente sobre a receita bruta **relativa a janeiro de cada ano**, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

A DRJ, em 11/11/2021, não acatou a manifestação de inconformidade e não houve apresentação de Recurso Voluntário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). OPÇÃO.

A opção pelo regime da CPRB para o ano-calendário de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio do pagamento, realizado no prazo de vencimento da contribuição relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, sendo ineficaz o recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

Todavia, em maio de 2022, a Receita Federal do Brasil publicou a SCI Cosit nº 3, de 27/05/2022, mudando o entendimento sobre o prazo de opção pela CPRB:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de:

(1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou

(2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

Fica reformada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º.

O novo posicionamento acrescentou uma nova forma de expressar a “opção”, contida no art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, através da confissão ou do pagamento, ainda que intempestivo, limitado somente pelo início de ação fiscal.

Conforme as provas apresentadas no processo, o pagamento das competências de janeiro de 2016 e 2017 ocorreram de forma intempestiva, mas antes do início da ação de verificação, portanto, não haveria mais motivos para considerar irregular a opção pelo regime substitutivo estabelecido no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, e, assim não haveria a apresentação de compensação indevida em GFIP.

Esta posição está de acordo com o entendimento dominante neste Conselho:

Acórdão nº 2201-011.116 – 10/08/2023

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

(...)

PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3/2022.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo - atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB

Corolário da conclusão de que não houve compensação indevida no processo que trata da glosa, é que, no presente processo, não se pode admitir que houve a “falsidade”, que motivou o lançamento, assim o crédito tributário deve ser cancelado.

Conclusão

Voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias