



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.731052/2018-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.257 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente B&Q ENERGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA DECORRENTE DA NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PERDA DE OBJETO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. ACESSÓRIO QUE SEGUE A SORTE DA PRINCIPAL.

O reconhecimento no processo originário da efetividade das compensações efetuadas pelo contribuinte, produz como consequência a perda do objeto do Auto de Infração da Obrigação Acessória dele decorrente.

Em se tratando o presente lançamento de obrigação acessória conexa com o processo de compensação (obrigação principal) outra conclusão não pode ser adotada senão que seja julgado improcedente o lançamento da multa nos autos do presente processo, pelo fato da relação de acessoriedade deste lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 304/335) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador

(BA) de fls. 281/294, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – MULTAS PREVIDENCIÁRIAS, no montante de R\$ 7.572.136,75, referente à infração de “multa isolada por compensação com falsidade da declaração” relativas à Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CRPB) através das GFIP, por não restar demonstrada a certeza e liquidez dos créditos abatidos das contribuições previdenciárias declaradas devidas nas mesmas, nas competências de 01/2016 a 12/2016 (fls. 02/13), acompanhado de planilha demonstrativa de valores compensados em GFIP (fls. 14/16) e planilha de cálculo da multa (fl. 17).

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 282/283):

Trata-se de Auto de Infração referente a multa isolada em razão de compensação indevida em GFIP, no período de 2016.

Na ação fiscal a Autoridade Tributária e Aduaneira registrou os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas no exercício de sua competência legal, a seguir transcritos, em síntese:

No curso do Procedimento Fiscal nº 0330100.2018.00209 foram analisadas 78 (setenta e oito) compensações de contribuições previdenciárias em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) da empresa em tela, no ano de 2016, no valor total de R\$ 5.048.091,19 (cinco milhões, quarenta e oito mil, noventa e um reais e dezenove centavos), cujos valores compensados seguem planilhados em anexo.

Ressaltou que a mesma ação fiscal originou o Processo nº 10380.730673/2018-51, em que foi emitido Despacho Decisório de não homologação das mencionadas compensações em GFIP.

O contribuinte foi intimado a demonstrar a origem dos créditos utilizados nas compensações realizadas no ano de 2016 e em resposta fez o detalhamento por meio de ferramenta disponível na página da Receita Federal do Brasil e apresentou documentação (acostada às fls. 16 a 31). Apresentou ainda os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, de fls. 31, referentes à opção pela Desoneração no ano de 2016.

Sendo o sujeito passivo pessoa jurídica que executa atividade desonerável sujeita à contribuição sobre a receita bruta, poderia ter feito a opção pela desoneração no ano de 2016. Porém, essa opção não se efetivou, uma vez que efetuou o recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de 2016 fora do prazo, em 03/12/2018 (fls. 31), quando deveria ter recolhido até a data de 19/02/2016.

Conforme item 13 do Relato Fiscal, a empresa não efetivou a opção pela desoneração, visto não ter efetuado no prazo (19/02/2016) o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de 2016, mas como visto, compensou em GFIP indevidamente contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamentos, CPP.

Portanto, foram apurados e glosados os valores informados no campo compensação das GFIP, referentes à Contribuição Patronal Previdenciária, correspondente a 20% (vinte por cento) sobre o valor resultante da soma da remuneração dos empregados (incluindo o décimo terceiro salário pago na rescisão) e dos contribuintes individuais, conforme demonstrado na Planilha 2 - Demonstração do Valor Glosado, em anexo.

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, conforme tipificado no art. 297 do Código Penal.

Diante de todo o exposto, verificou-se que o contribuinte prestou informações falsas à Receita Federal do Brasil com o intuito de eximir-se do pagamento de débitos previdenciários, mediante a compensação de créditos.

Por fim, conforme previsão do § 10, do art. 89, da Lei 8.212, de 1991, quando for comprovada falsidade da declaração, deve ser aplicada a multa isolada, objeto da presente autuação. Destaca-se que o valor apurado nas várias filiais foi consolidado no estabelecimento matriz, conforme Planilha 3 - Valor da Multa, anexa.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 09/01/2019 (AR de fl. 278) e apresentou impugnação em 22/01/2019 (fls. 67/94), acompanhada de documentos (fls. 95/275), com os seguintes argumentos, consoante resumo no acórdão (fls. 283/290):

(...)

Da impugnação.

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração e apresentou impugnação (fls. 67/94) em 09/01/2019 articulando em síntese os seguintes fatos e fundamentos jurídicos:

Da tempestividade.

A intimação do Auto de Infração foi entregue ao contribuinte na data de 09/01/2019 (DOC. 02), iniciando-se o prazo de 30 dias para apresentação de impugnação no primeiro dia útil seguinte, 10/01/2019, e findando-se no dia 08/02/2019, pelo que é tempestiva a presente impugnação, portanto.

Da reunião com o processo n.º 10380-730.673/2018-51.

Requer a impugnante a reunião deste processo ao processo n.º 10380-730.673/2018-51 que trata de aplicação da glosa da compensação indevida que deu origem à multa isolada cobrada neste processo para julgamento simultâneo daquela Manifestação de Inconformidade e da impugnação contra o presente Auto de infração, nos termos do art 116 do Decreto n.º 7.574/2011 e § 2º, do art. 135, da IN n.º 1.717/2017.

Da síntese do Auto de Infração.

Aduz a contribuinte que trata-se de impugnação em face do Auto de Infração lavrado no processo n.º 10380-731.052/2018-95, no qual houve aplicação de multa isolada, no percentual de 150%, o que corresponde ao valor de R\$ 7.572.136,75 (sete milhões, quinhentos e setenta e dois mil, cento e trinta e seis reais e setenta e cinco centavos), por suposta (e inexistente) "falsidade da declaração" da compensação, com fundamento no §10, do art. 89, da Lei n.º 8.212/91, além da formalização de representação fiscal para fins penais (processo n.º 10320-725.386/201834).

A autuação, entretanto, é insubsistente e não merece prosperar, assim como a representação fiscal, como a seguir demonstrado.

Dos fatos.

Ressaltou a defesa que a norma prevista no § 13, art. 9º da Lei 2.546/2011 que versa sobre a opção pela tributação substitutiva não exige o recolhimento no vencimento, não havendo impedimento algum para que seja feita a opção com o recolhimento em atraso, tema que será tratado adiante, em tópico específico:

Lei 2.546/2011:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:(Regulamento)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º 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.(Incluído pela Lei n.º 13.161, de 2015)(Vigência)

No caso em tela, o contribuinte informou que exerceu a opção pela manutenção na desoneração da folha, tendo efetuado o lançamento da CPP no campo compensação da GFIP (DOC. 03) e o recolhimento da CPRB por meio de DARF, com código de receita 2985, referente ao período de apuração 31/01/2016, na data de 03/12/2018 (DOC. 04). Houve ainda retificação da DCTF de 2016, na data de 23/10/2018, onde constam os débitos referentes à CPRB (DOC. 05).

Acrescentou a defesa que a opção pelo recolhimento da CPRB foi feita exatamente porque era um regime menos oneroso para o contribuinte, pois representava uma redução de quase R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) em relação à CPP no exercício de 2016.

Salientou que o recolhimento e a retificação mencionados foram feitos espontaneamente, pois a perda da espontaneidade ocorreu na data de 05/12/2018, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal - do qual o contribuinte tomou conhecimento em 06/12/2018, onde constou expressamente a informação de que "o início do presente Procedimento Fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo conforme determina o art. 7º, §1º, do Decreto n.º 70.235, de 1972".

Ressaltou a defesa que o débito referente à CPRB de 2016 foi integralmente incluído no parcelamento objeto da Lei n.º 13.496/2017- PERT (DOC. 06), que está em dia.

Aduziu a impugnante que o recolhimento em atraso não decorreu de simples vontade do contribuinte. Mesmo cumprindo a obrigação acessória (lançamento no campo compensação da GFIP do valor da CPP, indicando a opção pela CPRB), o contribuinte não teve condições econômicas e financeiras para efetivar o recolhimento da CPRB no prazo do vencimento, vendo-se obrigado a ter que fazer verdadeira "escolha de Sofia", tendo optado, naquele momento, por realizar o pagamento de seus funcionários e fornecedores, preterindo o recolhimento da CPRB devida, ciente de que em momento posterior parcelaria o débito, o que ocorreu como já informado. Esta medida não se deu por negligenciar o recolhimento da contribuição, mas para não prejudicar o próprio funcionamento da empresa.

Assim, mesmo com o recolhimento em atraso da CPRB referente à competência janeiro/2016, a opção pela CPRB foi efetivada, o que se deu, além do recolhimento, com o lançamento no campo compensação da GFIP do valor da CPP, devendo ser homologada a compensação.

Da inaplicabilidade retroativa ao caso em tela do entendimento exposto na solução de consulta interna - COSIT n.º 14, de 05/11/2018. Ofensa ao princípio da segurança jurídica. Mudança de entendimento em relação a prática reiterada anteriormente adotada pelo fisco que atinge situação pretérita.

Como visto, suscitou a defesa não há nas normas exigência de que o recolhimento ocorra no vencimento, não havendo impedimento algum para que seja feita a opção com o recolhimento em atraso. Assim, desde que haja o recolhimento em DARF da competência referente a janeiro/2016 com o código correto, indicando a opção pela CPRB, estará atendido o disposto na legislação.

Aduziu que essa sempre foi a prática adotada pelo Fisco, tendo sido sempre tolerada a opção feita com recolhimento em atraso. Exemplificou que, de forma análoga, é o que ocorre também com a opção pela tributação com base no lucro presumido, que segue a mesma sistemática aplicada à opção pela CPRB, nos termos do art. 26, da Lei n.º 9.430/96.

Ocorre que, na data de 05/11/2018, foi editada a Solução de Consulta Interna n.º 14 – COSIT.

Com base no entendimento exposto nesta Solução de Consulta Interna, a autoridade fiscal entendeu que a opção pelo regime substitutivo da CPRB somente teria se efetivado, para o ano de 2016 se a empresa tivesse efetuado o recolhimento no prazo de

vencimento da CPRB referente a janeiro/2016 (19/02/2016). Como houve recolhimento em atraso, a empresa não teria efetivado a opção, trazendo o seguinte entendimento.

Entende a defesa, porém, que não é possível aplicar o novo entendimento da RFB, publicado em novembro/2018, retroativamente a fato ocorrido em fevereiro/2016, época em que a CPRB deveria ter sido recolhida no vencimento, caso se aplicasse o novel entendimento exposto na Solução de Consulta, mas não era o entendimento aplicado na época, que considerava válida a opção pelo regime tributário com o recolhimento em atraso, o que, ressalte-se, permanece sendo aceito em relação ao IRPJ, em sistemática semelhante, como já exposto, caracterizando-se claramente a prática reiterada, nos termos do art. 100, III, do CTN.

Alega que a alteração de práticas reiteradas no âmbito do Fisco não pode retroagir para atingir aqueles que, antes dessa alteração, praticaram atos ou possuíam pedidos administrativos pendentes dentro da sistemática anteriormente considerada válida, sendo vedada, ainda, a aplicação de qualquer penalidade, nesses casos.

Cita escólio de Hugo de Brito Machado. Da lacuna da lei. Da interpretação finalística da lei. Da realização da opção por meio de norma cogente. Da afronta aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Como exposto, o contribuinte alegou que desde o início adotou os procedimentos para efetivar a opção pela CPRB, mas recolheu o DARF após o prazo de vencimento, por não possuir recursos financeiros para efetuar o pagamento na época (19/02/2016), quando foi obrigado a priorizar pagamento de pessoal e fornecedores.

Reiterou a defesa que opção pela CPRB representou uma economia para o contribuinte de quase R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) em relação à CPP no exercício de 2016 e que o débito referente à CPRB de 2016 foi integralmente incluído no parcelamento objeto da Lei nº 13.496/2017 - PERT, que estaria em dia.

Enfatizou que mesmo com o recolhimento em atraso da CPRB referente à competência janeiro/2016, a opção pela CPRB foi efetivada, o que se deu, além do recolhimento, com o lançamento no campo compensação da GFIP do valor da CPP. Jamais houve intenção do contribuinte de optar pelo regime de recolhimento da CPP.

Ressaltou que não havia vedação ao recolhimento em atraso, como já exposto no tópico anterior.

Observou que na documentação referente ao parcelamento foi permitido ao contribuinte incluir todo o débito da CPRB referente a 2016, o que caracteriza o aceite tácito do Fisco em relação à opção de contribuição feita pelo contribuinte.

Ressalvou que há na legislação em vigor uma lacuna quanto ao contribuinte que preencha os requisitos para a concessão da desoneração da folha de pagamento, mas que não consegue realizar o pagamento da quota ali indicada no prazo de vencimento. Exatamente por isso existe a Solução de Consulta, que foi publicada em novembro/2018. No momento da opção, início de 2016, entretanto, não havia nenhuma ilegalidade no ato do contribuinte, muito menos a ponto de obrigá-lo a se enquadrar em regime tributário mais gravoso.

Informou que **para suprir a lacuna é necessário interpretar e integrar a norma, para, essencialmente, adequá-la à sua finalidade.**

O CTN, em seu art. 108, adota expressamente a teoria das lacunas, e estabelece os meios de integração da norma. Assim, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e a equidade.

O §13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 não traz vedação alguma ao recolhimento em atraso e também não disciplina o que ocorrerá nesses casos.

Reiterou a contribuinte que confirme a prática reiterada da RFB, como exaustivamente exposto no tópico anterior, sempre foi possível o recolhimento em atraso para fins de efetivação de opção por determinado regime tributário, como no caso da tributação pelo

lucro presumido, por exemplo. Essa aplicação sempre foi também aceita para a CPRB e foi nessa prática reiterada que confiou o contribuinte.

No caso concreto, o contribuinte preencheu todos os requisitos previstos na Lei n.º 12.546/2011 e no Ato Declaratório Executivo CODAC n.º 93/2011 para optar e gozar do benefício da desoneração da folha, mas está sendo compelido ao recolhimento da CPP por não ter recolhido a CPRB até a data de seu vencimento (19/02/2016), sem que houvesse previsão legal para essa exigência à época.

Entende que a norma, como está sendo aplicada pelo Fisco no caso concreto e na Solução de Consulta n.º 14, de novembro/2018, caracteriza-se como verdadeira norma cogente, o que é vedado.

O entendimento sumulado no STF (Súmulas 70, 323 e 547) e no STJ (Súmula 127) segue a lógica de que o Fisco não pode se utilizar de meios indiretos para cobrança de tributos. Assim, a opção do contribuinte se dá pelo cumprimento da obrigação acessória de informar o Fisco que optou por determinado regime de tributação, sendo vedada a vinculação da opção ao pagamento do tributo.

Além disso, obrigar o contribuinte a enquadrar-se em regime mais oneroso, representaria um aumento de quase R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) de carga tributária, sem falar na absurda multa imposta. Essa prática configura clara violação ao princípio da capacidade contributiva, pois a cobrança desmedida e elevada acarreta na inviabilização das atividades da empresa.

Destacou que às contribuições previdenciárias se aplica o princípio da capacidade contributiva, como prevê o §1º do art. 145, e o §9º, do art. 195, ambos, da CF/88:

Restou assim que o contribuinte, que já vinha recolhendo CPRB em exercícios anteriores e realizando toda sua estratégia de custos com base nessa obrigação, vê-se compelido pelo fisco a recolher tributo por regime mais caro, podendo optar por outro menos custoso, o que é absolutamente incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

Enfim, não pode o Fisco utilizar-se da ausência de regulamentação para sujeitar o contribuinte a esse aumento de carga tributária, em valor muito superior ao que tem direito, que o beneficia e pelo qual optou. Muito menos condicionar a fruição de um benefício ao pagamento do imposto, caracterizando-se claramente o ato confiscatório por parte da Administração, o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

Nesse sentido, citou jurisprudência.

Assim, deve ser reformada a decisão de não homologação, para ser considerada efetivada a opção pela CPRB com o lançamento da CPP no campo compensação da GFIP e com o pagamento do DARF referente à CPRB após o vencimento, conforme a normatização vigente à época e a finalidade da lei que instituiu a opção pelo benefício fiscal.

Da inexistência de falsidade de informações - ausência de prova de conduta dolosa.

Como visto, alegou a defesa que de acordo com o disposto no §10, do art. 89, da Lei n.º 8.212/91, fundamento da multa isolada cobrada no Auto de Infração em tela lavrado pela Fiscalização, para aplicação da referida multa se exige o preenchimento de dois requisitos: a) realização de compensação indevida e b) comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Acrescenta a contribuinte que a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias é considerada inadimplemento de tributo, o que significa dizer que ainda que haja compensação indevida, não é automática a caracterização da falsidade de informação, pois esta somente se configura de forma dolosa, com o fim de ludibriar o Fisco.

Suscita que para que seja possível a incidência da multa isolada nos casos de compensação indevida é essencial que seja demonstrada e comprovada a efetiva falsidade ou fraude praticada pelo sujeito passivo, elemento objetivo do tipo, não sendo suficiente a simples menção à existência de compensação indevida.

No caso concreto, a regularidade da opção pelo recolhimento da CPRB em substituição à CPP, amplamente demonstrada e comprovada, por si só afasta a incidência da multa.

Argumenta que como exposto, **o contribuinte agiu dentro do que praticava a RFB naquele momento (fevereiro/2016), quando o entendimento do Fisco era pela possibilidade de opção por determinado regime com recolhimento em atraso (o que persiste, em relação à opção do Lucro Presumido, por exemplo), configurando prática reiterada, tendo sido correta a compensação, não sendo possível aplicar o novo entendimento da RFB, publicado em novembro/2018, retroativamente a fato ocorrido em fevereiro/2016 e, muito menos, aplicar penalidade ao contribuinte, que agiu legalmente naquele momento**, em razão da aplicação retroativa de novo entendimento.

Defende que a alteração de práticas reiteradas no âmbito do Fisco não pode retroagir para atingir aqueles que, antes dessa alteração, praticaram atos ou possuíam pedidos administrativos pendentes dentro da sistemática anteriormente considerada válida, sendo vedada, ainda, a aplicação de qualquer penalidade, nesses casos. Em outras palavras, não é possível punir o contribuinte que seguiu a normatização válida à luz de critérios anteriormente adotados.

Alega que a regularidade da compensação, por si só, afasta a incidência da multa.

Conclui que a aplicação do novo entendimento de forma retroativa causaria enorme prejuízo ao contribuinte, pois a não homologação implicaria em impor o regime tributário mais oneroso (CPP, em vez de CPRB), desvirtuando a própria essência da CPRB - desoneração da folha - além da aplicação da multa vultosa, pelos mesmos fundamentos.

Além disso, ressalta que ainda que a compensação fosse indevida, o que se admite apenas para argumentar, o Auto de Infração não traz qualquer elemento que demonstre o dolo, o intuito do contribuinte de praticar sonegação, fraude ou conluio, o que afasta a incidência de multa isolada, eis que ausente o elemento objetivo do tipo.

Assevera que para possibilitar a caracterização do tipo infracional e, conseqüentemente, a incidência da penalidade (multa), a autoridade fiscal deveria demonstrar efetivamente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, com ação do sujeito passivo, de forma dolosa, com o fim de eximir-se do pagamento do tributo, o que não ocorreu no presente caso.

Ressalta ainda o disposto no art. 112 do 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:

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

- à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Conclui que não tendo sido comprovada nos autos qualquer conduta dolosa do contribuinte, ainda que o Fisco considere a compensação indevida, o que se admite apenas para argumentar, não há que se falar em aplicação de multa isolada, por estar ausente a demonstração do dolo ou da fraude cometida, não se enquadrando o caso no disposto pelo artigo 89, §10º, da Lei nº 8.212/91.

Ademais, **pelo sabor da argumentação, embora não seja matéria passível de apreciação em âmbito administrativo**, vale salientar que a alíquota da multa

indevidamente imposta é confiscatória, pois maior que o próprio tributo, o que é reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência.

Diante do exposto, entende que é indevida a aplicação da multa objeto da autuação em comento, devendo ser o Auto de Infração julgado insubsistente.

Do descabimento da representação fiscal para fins penais.

Aponta a defesa que a tipificação penal apontada na Representação Fiscal para Fins Penais foi o art. 2º, I da Lei n.º 8.137/90.

Alega assim como ocorre em relação à tipificação do art. §10, do art. 89, da Lei n.º 8.212/91, a infração apontada na representação fiscal exige conduta típica do infrator que deve agir de forma consciente de que não possui direito creditório e faça constar informação, dolosamente, no documento de compensação de créditos previdenciários, no caso a GFIP.

Acrescenta que em relação a este tipo penal, o elemento objetivo é a conduta: "fazer" (comissivo) que significa criar, fabricar, produzir, realizar; "omitir" (omissivo), que significa deixar de fazer; "empregar" (comissivo) que significa usar, aplicar; o elemento normativo é a declaração falsa, que deve ser acompanhada do elemento subjetivo dolo (dolo específico), com a finalidade de o sujeito passivo eximir-se de pagamento de tributos. É crime formal, baseado na conduta do agente.

Entende que ocorre, nesse caso, a mesma situação referente à não incidência da multa isolada, exposta no tópico anterior.

Suscita, como já repisado, que a compensação foi regular e deveria ter sido homologada, pois o contribuinte agiu dentro da legalidade à época, tendo sido negada a homologação com fundamento em retroatividade da norma, que modificou prática reiterada do Fisco, o que é vedado.

Ressalta, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, que não há demonstração nos autos da efetiva ocorrência da falsidade, com intuito doloso, com vontade do contribuinte em praticar sonegação, fraude ou conluio, pelo que não há que se falar em ocorrência de conduta tipificada, o que, obviamente, demonstra o descabimento da representação fiscal.

Conclui assim, pelos mesmos motivos já expostos em relação à multa isolada, no tópico anterior, é descabida a representação fiscal para fins penais apensada ao auto de infração.

Dos pedidos.

Diante de todo o exposto, com o objetivo de evitar futura demanda judicial por ofensa a direito líquido e certo e, ainda, tendo sido demonstradas: a efetivação da opção pela CPRB, com o atendimento das obrigações acessórias, conforme exigia a normatização vigente à época; a inaplicabilidade ao caso concreto do disposto na Solução de Consulta Interna n.º 14 - Cosit, em razão da irretroatividade; as ofensas aos princípios de direito aqui abordadas e a finalidade da lei que instituiu a opção pelo benefício fiscal; a ausência de falsidade de declaração e de dolo do sujeito passivo; requer seja acolhida a presente Impugnação, para julgar insubsistente e improcedente o Auto de Infração e descabida a Representação Fiscal para Fins Penais, afastando a incidência da multa isolada aplicada e cancelando a referida representação fiscal.

Requer ainda a reunião deste processo ao processo n.º 10380- 730.673/201851, que trata de não homologação de compensação declarada nas GFIP do ano de 2016, para julgamento simultâneo desta Impugnação e da Manifestação de Inconformidade em face do Despacho Decisório que negou a homologação da compensação, nos termos do art. 116 do Decreto n.º 7.574/2011 e §2º, do art. 135, da IN n.º 1.717/2017.

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente juntada posterior de documentos.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação da impugnação, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), em sessão de 19 de junho de 2019, no acórdão n.º 15-46.994, julgou a impugnação improcedente (fls. 281/294), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 281):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA ISOLADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Aplica-se a multa de 150%, na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, que terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 02/10/2019 (fl. 300) e, em 31/10/2019, interpôs recurso voluntário (fls. 304/335), acompanhado de documentos (fls. 336/527), em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

1. DA TEMPESTIVIDADE
2. DA REUNIÃO COM O PROCESSO N.º 10380-730.673/2018-513.
3. DA SÍNTESE DO ACÓRDÃO VERGASTADO
 - 3.1. DO AUTO DE INFRAÇÃO
 - 3.2. DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO
4. DOS FATOS
5. DO MÉRITO
 - 5.1. DA INAPLICABILIDADE RETROATIVA AO CASO EM TELA DO ENTENDIMENTO EXPOSTO NA SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA — COSIT N.º 14, DE 05/11/2018 — OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA — MUDANÇA DE ENTENDIMENTO EM RELAÇÃO A PRÁTICA REITERADA ANTERIORMENTE ADOTADA PELO FISCO QUE ATINGE SITUAÇÃO PRETÉRITA — OPÇÃO PELO RECOLHIMENTO DA CPRB REALIZADA
 - 5.2. DA LACUNA DA LEI — DA INTERPRETAÇÃO FINALÍSTICA DA LEI — DA REALIZAÇÃO DA OPÇÃO — NORMA COGENTE — DA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (*sic*) E DO NÃO CONFISCO
 - 5.3. INEXISTÊNCIA DE FALSIDADE DE INFORMAÇÕES — AUSÊNCIA DE PROVA DE CONDUTA DOLOSA
 - 5.4. DO DESCABIMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS
6. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, com o objetivo de evitar futura demanda judicial por ofensa a direito líquido e certo e, ainda, tendo sido demonstradas: a efetivação da opção pela CPRB, com o atendimento das obrigações acessórias, conforme exigia a normatização vigente à época; a inaplicabilidade ao caso concreto do disposto na Solução de Consulta Interna n.º 14 — Cosit, em razão da irretroatividade; as ofensas aos princípios de direito aqui abordadas e a finalidade da lei que instituiu a opção pelo benefício fiscal; a ausência de falsidade de declaração e de dolo do sujeito passivo; requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o Acórdão vergastado e julgar insubsistente e improcedente o Auto de Infração e, conseqüentemente,

descabida a Representação Fiscal para Fins Penais, afastando a incidência da multa isolada aplicada e cancelando a referida representação fiscal.

Requer ainda a reunião deste processo ao processo n.º 10380- 730.673/2018-51, que trata de não homologação de compensação declarada nas GFIP do ano de 2016, para julgamento simultâneo deste Recurso Voluntário e do Recurso Voluntário apresentado em face do Acórdão exarado naquele processo, nos termos do art. 116 do Decreto n.º 7.574/2011 e §2º, do art. 135, da IN n.º 1.717/2017.

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Trata o presente processo de multa isolada prevista no artigo 89, § 10 da Lei n.º 8.212 de 1991¹, por compensação com falsidade da declaração em relação aos meses de 01/2016 a 12/2016, decorrente da não homologação de compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), no referido ano de 2016, alicerçada em crédito não comprovado, dada a ausência de recolhimento tempestivo, objeto do processo n.º 10380.730673/2018-51.

Na dicção do § 2º do artigo 113 do CTN², a obrigação acessória decorre da legislação tributária, compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou

¹ LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

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).

² LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização.

Desse modo, a sorte do auto de infração de obrigação acessória, correspondente à multa por compensação com falsidade da declaração, está diretamente relacionada ao resultado do processo em que se discute a não homologação de compensação ancorada na não comprovação da certeza e liquidez do crédito.

No referido processo (10380.730673/2018-51), em sede de recurso voluntário, foi reconhecida a legalidade da compensação declarada pelo contribuinte, sob fundamento de que, conforme consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, a entrega intempestiva de declarações ou o pagamento do tributo após o prazo de vencimento sujeita o contribuinte a sanções próprias que não incluem a preclusão do direito de exercício de opção.

Em vista, dessas considerações, uma vez reconhecida a regularidade das compensações efetuadas pelo contribuinte no processo principal (10380.730673/2018-51), a multa isolada aplicada, prevista no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212 de 1991, objeto dos presentes autos não pode subsistir em razão do caráter de acessoriedade entre ambos.

Por fim, uma vez que a presente decisão é integralmente favorável ao sujeito passivo, deixa-se de se manifestar sobre os demais pontos abordados em seu recurso.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos