



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725946/2014-66
ACÓRDÃO	2101-003.149 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AVANSYS TECNOLOGIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/10/2013

NÃO CONHECIMENTO. LANÇAMENTO. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. PENALIDADE. NÃO CONFISCO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa isolada, quando comprovada a falsidade da declaração de compensação, no patamar de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, ou a multa de ofício de 75% do tributo devido. (Súmula CARF nº 2)

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Veze que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

COMPENSAÇÃO DOS VALORES REFERENTES À RETENÇÃO DE 11%. DESTAQUE EM NOTA FISCAL, FATURA OU RECIBO.

A empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra e empreitada poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias desde que (i) a retenção esteja declarada em GFIP e (ii) destacada na nota fiscal, fatura ou no recibo de prestação de serviços ou, alternativamente, o contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. GFIP. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Impõe-se a multa isolada no percentual de 150% - prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 - quando caracterizada a falsidade da compensação efetuada pelo sujeito passivo em GFIP, mediante utilização de crédito de retenção sabidamente inexistente.

ALÍQUOTA GILRAT.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) é determinada de acordo com a atividade preponderante da empresa e respectivo grau de risco, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. REVISÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para efeito da alíquota da contribuição previdenciária ao GILRAT, incumbe à empresa o ônus de comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a incorreção do autoenquadramento na atividade preponderante e atividade do estabelecimento, informado mensalmente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de inconstitucionalidade das multas impostas e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1565/1597) interposto por AVANSYS TECNOLOGIA LTDA em face do Acórdão nº. 07-36.991 (e-fls. 1540/1563), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Os créditos tributários exigidos, todos lançados no mesmo procedimento fiscal, referem-se à diferença de alíquota SAT/RAT, glosa de compensação indevida e multa isolada de 150%, conforme demonstrado a seguir:

- **DEBCAD 51.040.410-3** | Diferença de alíquota SAT/RAT, relativamente ao período de janeiro a julho de 2010.
- **DEBCAD 51.040.411-1** | Glosa de compensação indevida, relativamente às Contribuições Previdenciárias, no mês de janeiro de 2010.
- **DEBCAD 51.040.412-0** | Multa de 150% por falsidade na compensação.

A empresa respondeu ao procedimento fiscalizatório tendo apresentado informações e planilhas. Foi também formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

A recorrente foi cientificada dos Autos de Infração e apresentou Impugnação, assim resumida (tópicos):

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE

- 1) Da ausência de fato típico. Inexistência de compensação indevida ou dano efetivo ao fisco.
- 2) Da responsabilidade do tomador de serviços pela retenção da contribuição previdenciária. *Ilegitimidade passiva da Autuada.*

II – DO MÉRITO

- 1) Da diferença de retenção. Correção a tempo da fiscalização. Boa-fé da Autuada. Ausência de dano ao fisco
- 2) Do enquadramento no CNAE para fins de alíquota de pagamento de RAT/SAT. Atividade preponderante da empresa. Verdade real.
- 3) Da multa de ofício aplicada. Vedação ao confisco. Princípio da proporcionalidade.

Conforme antecipado, a DRJ julgou a Impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, tendo sido proferido o Acórdão nº. 07-36.991 (e-fls. 1540/1563), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/10/2013

DEBCAD nº 51.040.410-30 DIFERENÇA DE ALÍQUOTA GILRAT/SAT.

A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

A partir de Janeiro de 2010 essas alíquotas poderão sofrer redução ou majoração em face da aplicação do FATOR ACIDENTÁRIO de PREVENÇÃO - FAP.

DEBCAD nº 51.040.411-1 COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GFIP. RETIFICAÇÃO NECESSÁRIA PARA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE.

A retificação da GFIP não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

DEBCAD nº 51.040.412-0 MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PERCENTUAL EM DOBRO.

APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de compensação indevida, e 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/10/2013

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS.

Este órgão de julgamento administrativo não é competente para apreciar alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade de Leis ou atos normativos.

MULTA. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ. INAPLICABILIDADE EM FUNÇÃO DA PRIMAZIA DA TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

O legislador adotou a teoria da responsabilidade objetiva para as multa por infração à legislação tributária, portanto a penalidade aplicável prescinde da pesquisa de elementos subjetivos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi cientificada do resultado do julgamento pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 1563), em 02/06/2015, e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 1565/1597) em 30/06/2015, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

A recorrente argumenta que a penalidade ofenderia a cláusula da vedação do confisco tributário prevista na Constituição Federal de 1988, e sustenta que a penalidade imposta também deveria observar os princípios da proporcionalidade e da proibição de excesso. Tais argumentos não devem ser analisados pois envolvem análise sobre a inconstitucionalidade da legislação instituidora da penalidade, e tendo em vista a limitação imposta pela Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2 (Aprovada pelo Pleno em 2006) O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de inconstitucionalidade da multa imposta.

2. Preliminar de Nulidade

A recorrente sustenta que o lançamento referente à compensação indevida seria nulo pois, não teria ocorrido o fato típico previsto no art. 89, §10º da Lei nº. 8.212/91, uma vez que não teria ocorrido qualquer prejuízo ao Fisco pois, na competência da glosa, a recorrente teria crédito acumulado (R\$60.000,00) que poderia ter sido compensado.

Alega, ainda, que não há falsidade nas compensações realizadas e que os erros de contabilização teriam sido corrigidos pela empresa, além, de ilegitimidade passiva, uma vez que o tributo não seria da sua responsabilidade e sim do tomador do serviço.

Como reconhecido no recurso, a decisão de piso verificou a presença de todos os requisitos formais dos Autos de Infração, e afastou as causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº. 70.235/72. A leitura do trecho abaixo esclarece:

A respeito das nulidades que podem afetar o processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235, de 1972, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Note-se, do texto legal acima citado, que **as únicas situações que afetam o processo de lançamento tributário de forma absoluta são os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Quaisquer outras irregularidades, incorreções ou omissões poderão ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.**

Dessa maneira, rejeitamos a preliminar de nulidade do lançamento tributário, visto que, no que pertine aos aspectos formais, a autoridade fiscal não deixou de observar as determinações legais, tendo em vista que os presentes Autos de Infração identificam o sujeito passivo, discriminam os fatos geradores da penalidade aplicada, os períodos a que se referem, os dispositivos legais que embasaram o lançamento, **contendo assim todos os elementos imprescindíveis para o pleno exercício do direito da ampla defesa pelo contribuinte.**

Outrossim, a suposta nulidade apontada pelo contribuinte, da INEXISTÊNCIA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA e da ILEGITIMIDADE PARA FIGURAR NO PÓLO PASSIVO, deve ser enfrentada na segunda parte desse voto, que tratará da existência de compensação indevida, e, em caso de não acolhimento, ensejará a declaração de nulidade por vício material do auto de infração.

Não assiste razão à recorrente.

Como bem destacado pela decisão de piso, o lançamento tributário nos termos do art. 142¹ do CTN, como ato administrativo decorrente de uma atividade vinculada da administração fiscal, deve se pautar pela estrita observância da legislação de regência, e tem por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, bem como demonstrar o cálculo do montante de tributo devido, identificando o sujeito passivo e aplicando a penalidade quando cabível. Como visto, os artigos 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 também apresentam os requisitos formais necessários do Auto de Infração.

A nulidade do lançamento, por sua vez, deverá ser reconhecida quando for verificada a inobservância da legislação ou a falta de qualquer dos requisitos constitutivos, visto que estes vícios levam ao cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do CTN:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o *princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito.*

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que *é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo*

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

da parte. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam: *É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não.*

Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), há *nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência.* Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, *o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.*(p 425).

O princípio *pas de nullité sans grief*, adotado pelo Decreto n.º 70.235 (art. 60), que regula o processo administrativo fiscal, impõe que não seja declarada nulidade, sem prejuízo, ao dispor que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas na norma que cuida dos atos nulos (art. 59) não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. **Para que o ato seja declarado nulo é preciso que haja prejuízo para o sujeito passivo, um nexó efetivo e concreto, o que não se verifica no presente caso.**

A recorrente apresentou sua defesa, mostrando-se plenamente ciente das causas que levaram à autuação, não restando caracterizado cerceamento do direito de defesa, e os argumentos de mérito devem ser objeto de análise pelo tribunal.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

3. Do Mérito

3.1. Da Compensação Indevida

Como visto, a compensação glosada pela autoridade fiscal foi no valor R\$ 4.761,12, resultado da diferença do valor indicado como retido de R\$ 142.903,76, na competência 01/2010, e os valores retidos em nota fiscal no mês, de R\$ 138.142,64.

A defesa sustenta que a compensação não poderia ser considerada indevida porque à época dos registros mencionados, possuía crédito para glosa da compensação infinitamente superior à diferença encontrada pela autoridade autuante. Ainda alega que seria parte ilegítima para figurar no polo passivo da demanda, tendo em vista que a responsabilidade pelas retenções é dos tomadores do serviço e não sua, e, ainda, que teria corrigido a situação.

Ocorre que a indicação de valores maiores a título de retenção na GFIP pela empresa foi evidenciado, de modo que a infração restou comprovada, como se vê pela decisão de piso:

No que se refere ao erro apontado na GFIP, cabe destacar que a própria Autuada confirma, muito embora sustente que havendo alguma incongruência em razão de valores retidos, a responsabilidade pela retenção/pagamento é do tomador de serviços, por conseguinte o Auto de infração deve ser lavrado em desfavor

daquele, sendo esta Autuada parte absolutamente ilegítima para figurar no polo passivo desta Autuação.

Ocorre que, analisada a legislação pertinente à matéria, conclui-se que o lançamento não merece reparos, e que a autoridade lançadora agiu nos estritos contornos da legislação tributária e de sua competência. Senão vejamos.

A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que revogou a Normativa RFB nº 900/2008, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências, no que se refere às compensações das retenções sofridas, assim dispõe:

Seção VI Da Compensação de Valores Referentes à Retenção de Contribuições Previdenciárias na Cessão de Mão de Obra e na Empreitada

Art. 60. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão-de-obra ou pela execução da empreitada total; e II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção somente poderá ser efetuada com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 7º e 8º do art. 56, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

§ 4º Se, depois da compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, restar saldo, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.

§ 5º A compensação de valores eventualmente retidos sobre nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitido pelo consórcio, e recolhidos em nome e

no CNPJ das empresas consorciadas, poderá ser efetuada por essas empresas, proporcionalmente à participação de cada uma delas.

§ 6º No caso de recolhimento efetuado em nome do consórcio, a compensação poderá ser efetuada somente pelas consorciadas, respeitada a participação de cada uma, na forma do respectivo ato constitutivo, e depois da retificação da GPS.

Pelo que se conclui dos comandos legais acima, para que o sujeito passivo possa se compensar do valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, é necessário o atendimento às exigências legais, sendo uma delas a declaração em GFIP.

Diante da situação ora colocada, em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que na última GFIP exportada, relativa à competência 01/2010, o valor total declarado como retido foi de R\$ 142.903,76 e o valor compensado foi de R\$ 146.819,04, conforme tela do sistema que se colaciona:

(...)

Assim sendo, uma vez demonstrado pela autoridade lançadora e retratado no REFISC que o valor da retenção efetivamente sofrida foi de R\$ 138.142,64 – valor esse não contestado pela Autuada – e não de R\$ 142.903,76 – conforme declarado em GFIP –, e, ainda, tendo a Defendente se compensado em GFIP de R\$ 146.819,04, conclui-se que, de fato, houve a compensação indevida de R\$ 4.761,12. Razão pela qual, tem-se como correto o lançamento em questão.
(grifos acrescidos)

Entendo que não assiste razão à recorrente em seus argumentos e que a infração restou devidamente caracterizada, tendo sido comprovada pelas informações prestadas pela própria recorrente, como se viu pelas telas do sistema.

Quanto à alegação de que teria sido corrigido o problema identificado, a decisão de piso também analisou o argumento, tendo ressaltado a legislação aplicável e a impossibilidade de correção de declarações após o início da fiscalização, a saber:

Em relação ao argumento de que não houve compensação indevida, e não houve dano efetivo ao erário, porquanto os valores registrados originalmente foram corrigidos posteriormente, imperioso a análise da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e alterações posteriores, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que assim dispõe:

Subseção Única

Da Alteração das Informações Prestadas em GFIP Referentes a Competências Incluídas no DCG (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

Art. 463. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP.

§ 1º A GFIP retificadora que apresentar valor devido inferior ao anteriormente declarado, e que se referir a competências incluídas em DCG, somente será processada no caso de comprovação de erro no preenchimento da GFIP a ser retificada. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

§ 2º Para fins do disposto no §1º, o contribuinte deverá solicitar o processamento da GFIP retificadora por meio de requerimento administrativo, que deverá fazer referência ao número de controle desta GFIP.

§ 3º O requerimento previsto no § 2º será analisado pela RFB, observado o disposto no art. 465.

§ 4º O processamento da GFIP retificadora de que trata o § 1º implicará a confrontação dos novos valores confessados com os recolhimentos feitos, podendo resultar, se for o caso, em retificação dos DCG. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

§5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento: (grifamos)

I - quando não houve entrega de GFIP, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis;

II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (grifamos)

Consoante de depreende do texto legal acima colacionado, o legislador somente admite efeitos tributários para a entrega de declaração feita após o início do procedimento fiscal, quando essa tem o objetivo de declarar o valor espontaneamente recolhido anteriormente. Ou seja, **a única hipótese em que a autoridade lançadora está dispensada de efetuar o lançamento, reside na situação específica em que há recolhimentos a maior não declarados em GFIP e o contribuinte é intimado apresenta a GFIP retificadora para sanar erro de fato. Situação essa que não se configura no caso dos autos, por se tratar de retenção sobre cessão de mão-de-obra e não de recolhimento a maior anterior a ação fiscal.**

Por fim, pelo que foi exposto nessa parte do voto, não há razão para que seja acatada a pretensão da Interessada de produzir prova documental, testemunhal e pericial, bem como a colheita de informações junto às prestadoras das

informações referidas. Todos os fatos estão claramente demonstrados tanto no REFISC quanto no presente voto, não havendo dúvida a serem esclarecidas. (grifos acrescidos)

Não havendo o destaque na nota fiscal, o direito à compensação em GFIP **ocorre somente com a prova do recolhimento do valor retido pela empresa contratante, e a própria recorrente admitiu a indicação de valores retidos a maior.**

Quanto ao argumento de ilegitimidade passiva, convém também dizer que é indiferente o contratante deixar de cumprir suas obrigações civis de pagamento ao fornecedor das notas originais dos serviços/produtos, para isto existem as ações de cobrança cabíveis. De fato, a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, sujeitos à retenção de 11%, declaração da compensação em GFIP e a emissão de nota fiscal, fatura ou recibo com o destaque do valor da retenção, consoante especificado na legislação tributária, são suficientes para dedução, compensação ou restituição.

No presente processo, a exigência fiscal se refere a **valores compensados indevidamente, razão da glosa em nome do prestador.** Não há que se falar em responsabilidade da pessoa jurídica contratante da mão de obra pelo recolhimento, porque a infração fiscal não diz respeito à ausência de retenção ou falta de recolhimento da contribuição previdenciária comprovadamente retida pelo tomador dos serviços. Em outras palavras, **a glosa do crédito de retenção não retira fundamento no inadimplemento das obrigações pelo contratante ou na falta de recolhimento de valores retidos pelo tomador de serviços, mas sim porque apenas uma parte das notas fiscais emitidas pela recorrente, na condição de prestador dos serviços, contém, efetivamente, o destaque da retenção na cessão de mão de obra ou empreitada.** Afinal de contas, o destaque do valor da retenção em nota fiscal, recibo ou fatura e a forma de fazê-lo são obrigações próprias da empresa prestadora dos serviços, responsável pela emissão do documento, sendo inviável imputar a omissão à conduta de terceiros.

Dessa forma, entendo correta a glosa promovida.

3.2. Da Multa pela compensação indevida.

De acordo com a previsão legal contida nos §§ 9º e 10º do art. 89 da Lei nº. 8.212/91 foram impostas as penalidades de 150% sobre os valores compensados indevidamente em razão da falsidade da declaração e a multa de 75% em razão da mora do valor glosado.

Além de argumentar que a penalidade seria confiscatória e desproporcional, a recorrente alega que teria corrigido a declaração equivocada, que não se trataria de falsidade, pois tinha créditos acumulados a serem compensados na competência, e que não haveria que se falar em nenhum prejuízo ao erário.

Primeiramente destaca-se que as duas multas têm hipóteses de incidência distintas, sancionam condutas e protegem bens jurídicos diversos. A multa de mora visa punir o atraso no pagamento dos débitos tributários, no prazo de vencimento, em decorrência de extinção condicional mediante compensação indevida.

Desde que comprovada a falsidade da declaração apresentada, caberá a multa isolada, no percentual de 75%, aplicada em dobro, totalizando, portanto, o percentual de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado (art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991).

Portanto, concluo que as penalidades podem ser aplicadas de forma cumulada.

A discussão nos presentes autos acaba por focar na presença ou não do elemento *falsidade* para a aplicação da multa isolada por compensação indevida.

A decisão de piso entendeu que a penalidade no percentual de 150% em razão da falsidade da declaração de compensação deveria ser mantida. Vale o destaque para o trecho abaixo:

No caso presente, a exigência da multa isolada de 150%, contraditada pela Interessada, é consequência da falsidade nas informações prestadas em GFIP, dada a inserção de compensação indevida já discutida em tópico anterior. Tal conduta se amolda perfeitamente ao comando legal previsto no art. 89, §§ 9º e 10 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.** (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (grifamos)

O aludido dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Nesse termos, entende-se correta a aplicação da multa pela autoridade lançadora em face da conduta adotada pela Autuada.

Ademais, esclarece-se que, de acordo com o disposto no art. 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações a legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Portanto, é considerada infração qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária.

No Direito Tributário, via de regra, inversamente ao que ocorre no Direito Penal, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal é de ordem objetiva, pois independe da vontade do agente ou responsável. **Dessa maneira, em princípio, não importa se o sujeito passivo tem ou não a intenção de transgredir a legislação tributária, sendo irrelevante para a punição do infrator o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Também não importa perquirir se o ato ilícito praticado gerou efeitos (cite-se, se o sujeito passivo obteve vantagem com o não-recolhimento), tampouco qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos.** (grifos acrescentados)

Diversamente da decisão de piso que entendeu que seria irrelevante para a imposição da multa isolada a caracterização de dolo ou culpa no ato, ou a natureza do ato e a extensão de seus efeitos, entendo que a discussão que hoje se verifica no âmbito do CARF sobre a multa isolada é mais complexa.

A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira destacou a existência de duas correntes no CARF, na interpretação do termo *falsidade* constante no §10º do art. 89 da Lei nº. 8.212/91, quando do Acórdão nº. 9202-011.535. Por ser assunto ainda controvertido no âmbito do CARF, entendo que a leitura do voto é importante:

Conforme possível depreender da mera leitura do relatório, duas são as correntes: **uma**, que sustenta que a aplicação da multa de 150% só tem lugar quando comprovado pelas autoridades fazendárias a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou ardilosa pelo sujeito passivo; e **outra**, para qual basta a utilização de créditos não dotados de certeza e liquidez, para que se atraia a aplicação da multa em dobro. É um doloso específico de falsear que se desenvolve nas situações.

Aqueles que se filiam à primeira corrente, via de regra, partem do art. 136 do CTN, hialino ao dispor que, “[s]alvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” Quando o legislador determina, no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que deverá a autoridade fazendária comprovar a falsidade, a situação se amoldaria na ressalva contida no retromencionado dispositivo, eis que “(...) há condicionante de comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”²

Sendo assim, haveria de se perquirir – e comprovar – a intencionalidade dolosa

² Acórdão nº 2401-007.320, Rel. Cons. RAYD SANTANA FERREIRA, publicado em 20/02/2020 (por maioria)

daquele que fez a declaração supostamente imbuída de informações falsas.

Sustenta-se, assim, que teria a fiscalização

(...) o dever de provar a existência do elemento subjetivo dolo, mais propriamente a intenção de falsificar, exceto se o dolo puder ser extraído das circunstâncias e das peculiaridades do caso concreto. Noutra giro verbal, a autoridade administrativa deve comprovar a existência de má-fé, a qual não se presume no Direito brasileiro.³

(...)

Os que aderem à corrente afirmam, ainda, não pode se confundir a fraude, elemento inarredável do tipo penal, com o erro acerca da matéria jurídica controvertida.⁴ Isso porque, “[a] ‘informação falsa’ que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico.”⁵ **A despeito de inexistir certeza e liquidez do crédito que se pretendeu compensar, mister que a autoridade fazendária comprove que há na declaração “mentira, fraude, adulteração,”⁶ mormente em atenção ao fato que, numa análise do arcabouço normativo, sanção de tamanha severidade somente estaria reservada aos casos em que houvesse condutas dolosas relativas à sonegação, fraude ou conluio.**⁷

Diametralmente oposta é a posição que sustenta ser **despicienda a comprovação da intenção ardilosa do agente**, eis que silente a lei quanto a esse aspecto⁸. Seguindo a literalidade do que determina o §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, deve a autoridade fazendária **comprovar a falsidade da declaração, que com fraude ou quaisquer outras condutas dolosas não se confunde.**⁹

No vernáculo, o termo empregado pelo dispositivo legal em comento indica “(...) a qualidade ou estado de tudo que é falso ou contrário à verdade ou à realidade.

³ Cf. as razões lançadas no voto vencido da lavra do Cons. Rel. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI no Acórdão nº 2402-006.651, publicado em 07/11/2018.

⁴ Acórdão nº 2202-004.329, Rel.ª Cons.ª JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, publicado em 30/04/2018.

⁵ Acórdão nº 2202-004.329...

⁶ Acórdão nº 2201-006.063, Rel. Cons. DANIEL MELO MENDES BEZERRA, publicado em 18/03/2020. Malgrado teça o Relator considerações acerca de seu posicionamento sobre a matéria, registra curvar-se ao entendimento majoritário de seu colegiado, que rechaça a necessidade de perquirir a intenção dolosa do agente.

⁷ A título exemplificativo, o desiderato de fraudar, sonegar e agir em conluio seria essencial para a imposição da multa duplicada, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela nº 303/06). Este raciocínio aparenta ser o desenvolvido no voto vencedor do Acórdão nº 9202-009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI.

⁸ “Diversamente da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual exige a cabal demonstração, pela administração tributária, de sonegação, de fraude ou de conluio praticado pelo sujeito passivo, na forma em que estas figuras estão disciplinadas nos arts. 71, 72 e 73, respectivamente, da Lei nº 4.502, de 1964, a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, calculada sobre o valor indevidamente compensado, exige apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. Logo, não exige a demonstração de dolo para se efetivar a subsunção dos fatos à norma jurídica em comento.” (Acórdão nº 2202005.097, Rel. Cons. LEONAM ROCHA MEDEIROS, publicado em 22/04/2019)

⁹ Nesse sentido, cf. Acórdão nº 2201006.166, Rel. Cons. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, publicado em 31/03/2020.

É a supressão ou a alteração da verdade.”¹⁰ Em consonância com o significado do verbete em comento, o mero descompasso entre a realidade e as compensações realizadas pelo interessado não atrairia, automaticamente, a aplicação da sanção em dobro.¹¹ **Declarações que contenham informações lançadas por mero equívoco, por exemplo, não seriam rotuladas falsas. Noutra giro, quando sabia – ou deveria saber – que os créditos que se pretende compensar são carentes de certeza e liquidez, há o falseamento da declaração.**¹² Situação em que sói acontecer o reconhecimento da falsidade da declaração é aquela em que ultimada **a compensação sobre valores de contribuições objeto de ação judicial ainda não transitada em julgado – “ex vi” do art. 170-A do CTN.**¹³ Editada recentemente a Súmula CARF nº 206, dispondo que “[a] compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.”

A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira se filiou à segunda corrente, manifestando seu posicionamento no sentido de que, quando a norma fala de falsidade, não quer dizer, necessariamente, que esteja caracterizada uma atitude dolosa do contribuinte, ou seja, a falsidade da declaração prescinde do dolo.

O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiro apresentou declaração de voto, complementando a discussão com a menção da Ministra Rosa Weber, quando do julgamento do Tema 736 (ADI 4905), que é relevante para a interpretação das situações nas quais é cabível a penalidade.

O ponto é que no Tema 736 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir da ADI 4905, a Excelsa Corte assentou Tese segundo a qual: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Logo, para os casos como o presente, não é constitucional que uma mera não homologação de GFIP enseje aplicação de multa isolada. É preciso demonstrar um falsear. Não basta uma mera não homologação do crédito, por si só.

¹⁰ Cf. Falsidade em SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 2008, p. 598.

¹¹ Acórdão nº 2402005.007, Rel. Cons. RONNIE SOARES ANDERSON, publicado em 10/03/2016.

¹² Assim parece argumentar o Con. Rel. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA em voto vencido do Acórdão nº 9202009.119, julgado em sessão datada de 25 de setembro p.p., pelo Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, cuja publicação encontrava-se pendente até o fechamento desta coluna. De toda sorte, a gravação da sessão de julgamento está disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/consultas/sessoes-virtuais>>.

¹³ Acórdão nº 9202-008.265, Rel.ª Cons.ª MARIA HELENA COTTA CARDOZO, publicado em 23/10/2019 (decido por unanimidade, com quatro conselheiros votando pelas conclusões); Acórdão nº 2402005.725, Rel. Cons. MARCELO DE SOUSA SATELES, publicado em 22/11/2019 (decisão por maioria de votos); Acórdão nº 2301-006.317, Rel. Cons. MARCELO DE FREITAS DE SOUZA COSTA, publicado em 09/08/2019 (à unanimidade).

Quem bem aprofundou o acima explanado, inclusive citando o § 10 do art. 89 da Lei 8.212, foi Sua Excelência a Ministra Rosa Weber, no Tema 736 (ADI 4905), nestes termos:

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, em sede de mandado de segurança, afastou a aplicabilidade das multas previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 12.249/2010) nos casos onde não se caracteriza a má-fé do contribuinte, aplicando precedente de sua Corte Especial que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 5007416-62.2012.404.0000, declarou a inconstitucionalidade de referidos dispositivos.

(...)

(...)

Delineado esse contexto, observo que a legislação tributária federal contempla um conjunto de medidas punitivas especificamente direcionadas a punir os contribuintes que, agindo com má-fé e abuso de direito, pratiquem comportamentos ilícitos, com o propósito de obter restituição ou compensação de créditos inexistentes ou avaliados a maior, mediante o uso de declarações falsas ou comportamentos fraudulentos, valendo destacar, dentre outras sanções de natureza civil, tributária, administrativa ou penal, as seguintes sanções pecuniárias:

(...)

(b) Multa de 150 (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, por meio de declarações comprovadamente falsas, em relação às contribuições previdenciárias de que trata a Lei 8.212/91:

Lei 8.212/1991 (...)

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 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.

(...)

(...)

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a mera recusa administrativa da homologação do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (itens a, b e c), pressupõe, necessariamente, a comprovação da realização de declarações fraudulentas pelo contribuinte ou a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio entre os interessados. Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática comprovada de comportamentos motivados pela má-fé e pelo abuso de direito dos contribuintes. Já as sanções pecuniárias previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de outro lado, resultam do simples exercício pelo contribuinte do direito de postular à Administração Pública a apreciação de sua pretensão de ressarcimento ou compensação de valores que, segundo seu entendimento, foram pagos indevidamente.

Entendo, por isso mesmo, assistir razão ao eminente Ministro Gilmar Mendes quando enfatiza, em seu voto, que as sanções pecuniárias em questão acham-se em desconformidade com os postulados que informam o princípio da proporcionalidade, especialmente sob a perspectiva da adequação que deve existir entre o conteúdo dos atos estatais e as finalidades por eles pretendidas.

É que, no caso, embora as penalidades administrativas tenham sido criadas com o propósito de coibir comportamentos maliciosos e práticas fraudulentas, como enfatizado pela própria AGU, em nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 existe previsão que qualquer conduta abusiva ou enganosa atribuível ao contribuinte.

Na verdade, referidas penalidades decorrem do mero indeferimento do pedido formulado em sede administrativa, ainda que o pleito tenha por fundamento pretensão amparada pela boa-fé do contribuinte.

Por isso, é preciso para a aplicação da multa isolada que ocorra o “algo a mais” e não uma mera não homologação.

No caso da multa isolada do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212 é necessária a demonstração da falsidade da declaração e essa “falsidade” na espaço se dá com uma mera divergência do crédito. É preciso que tenha sido observado um

fato suficientemente inescusável que possa objetivamente indicar a falsidade que sustenta normativamente a multa isolada.

Com base no que foi discutido pelo STF, poder-se ia entender que é necessária a comprovação de dolo para a imposição da multa isolada em caso de compensação. Pelo menos, foi o que o STF entendeu no caso da multa isolada prevista nos casos de compensação não homologada, previsto nos §15 e §17 do art. 44 da Lei nº. 9.430/96. Porém, a situação em tela é um pouco diversa.

É relevante que se faça uma distinção ao sistema de compensação dos tributos administrados pela Receita Federal, que previa a imposição de multa isolada pela simples não homologação dos tributo, dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, do sistema de compensação das contribuições previdenciárias.

O sistema PERDCOMP das compensações dos tributos administrados pela Receita Federal exigia a apresentação do Pedido de Créditos (PER) que poderia ser ou não vinculado a uma declaração de compensação (DCOMP). Assim, no momento da análise da compensação, a administração verifica tanto os créditos quanto os débitos do contribuinte, homologando ou não o encontro de contas. É possível verificar o volume de PERDCOMPs apresentados pela empresa, identificar compensações suspeitas, ou seja, a gestão de conformidade fiscal é mais facilmente feita pela sistema PERDCOMP.

No âmbito das contribuições previdenciárias, não há o sistema PERDCOMP, ou seja, não há um pedido de compensação, sendo que as compensações são efetivadas diretamente na GFIP. A Receita Federal também possui o prazo de 5 anos para analisar as compensações realizadas, mas a gestão de conformidade das compensações efetivadas diretamente nas GFIPs é mais complexa. Foi por esta razão que foi incluída a multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212, com a previsão de que a falsidade geraria a aplicação da penalidade isolada, para evitar que os contribuintes incluíssem créditos falsos em suas GFIP's. A penalidade não pune o pedido de compensação não homologado, ela visa evitar que o contribuinte indique créditos inexistentes em suas GFIP's, diminuindo os tributos a pagar mensalmente destinados à Seguridade Social.

Portanto, a multa isolada pela não homologação da compensação, declarada inconstitucional pelo STF, não possui identidade com a multa prevista em caso de falsidade da compensação declarada em GFIP e não tem o mesmo fundamento.

Ainda é necessário ressaltar o que a Câmara Superior tem entendido como falsidade. Neste sentido, adoto como fundamento trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.341, julgado por esta 2ª Turma da CSRF em 24/08/2016:

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

Mas, qual o limite entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito e a falsidade propriamente dita? Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração.

(...)

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, que tratou com muita propriedade a questão: ‘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 <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado: em ‘s.f. **Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.** **Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.** 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.**

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.

(...)

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza às duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/1996.” (sem grifos no original).

Esta mesma lógica tem sido adotada pela Câmara Superior nos votos mais recentes sobre o tema, como se vê pelo voto do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, no Acórdão 9202-011.644, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/01/2011

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora **a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação.** Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração. (grifos acrescidos)

Entendo que no presente caso ficou caracterizada a falsidade que justifica a imposição da penalidade. **A diferença glosada, apesar de ter sido em uma única competência de R\$ 4.761,12, configura a inclusão de uma informação falsa na GFIP, uma vez que a recorrente, inclusive, admite tal fato e afirma que teria corrigido a informação prestada.**

Dessa forma, entendo que a multa isolada deve ser mantida.

3.2. Da Diferença de Alíquota RAT/SAT.

Foi identificado pela fiscalização uma diferença da alíquota de RAT/SAT aplicada pela recorrente, para o período de janeiro a julho de 2010.

Em defesa, a recorrente alega que tinha indicado o CNAE errado: "6202-3/00 - *Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis*" quando, durante todas as competências apontadas, *desenvolveu programas de computador sob encomenda, notadamente de entidades públicas, seguindo fielmente a descrição do CNAE 6201-5/00.* Para comprovar suas alegações, justifica que a análise do contrato social e dos contratos de prestação de serviços evidenciam o equívoco e comprovam a atividade desempenhada.

Em que pese a irresignação da recorrente, a conduta fiscal seguiu estritamente o previsto na legislação tributária, incluindo a forma de aferição da atividade preponderante da empresa, dela não extrapolando. Cabe reforçar, a autoridade lançadora manteve o enquadramento realizado pela empresa e informado em GFIP, considerando a CNAE 6202-3/00- *Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis* (art. 202, "caput", §§ 3º a 5º e 13, do RPS).

O que a recorrente quer é a revisão do grau de risco, a partir da atividade econômica preponderante e atividade do estabelecimento, conforme a CNAE. Para que esta revisão seja possível, o sujeito passivo deve demonstrar a existência de incorreção no autoenquadramento feito em GFIP, apoiada em documentação hábil e idônea, haja vista que o ônus probatório incumbe a quem alega, nos termos do art. 373 do CPC.

Portanto, o ônus da prova de demonstrar tecnicamente a impropriedade do enquadramento no risco, de acordo com a atividade preponderante, não cabe ao Fisco. Por sua vez, compulsando aos autos, verifica-se que a recorrente trouxe para demonstrar equívoco na alíquota do risco de acidente do trabalho, levando-se em conta o Anexo V do RPS, seu contrato social e alguns contratos de prestação de serviços. Tais documentos foram analisados pela DRJ, tendo concluído pela impossibilidade de alteração da alíquota em razão de falta de documentos hábeis e idôneos que comprovassem que a maior parte dos funcionários da empresa estavam desempenhando atividade diversa da indicada no CNAE pela recorrente, durante o período em referência:

Primeiramente, porque o lançamento tomou por base as informações prestadas mensalmente em GFIP (CNAE 62.02-3/00). Significa dizer que, caso entendesse que sua atividade, de fato, era Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda deveria ter procedido, mensalmente, a informação em GFIP no CNAE correspondente.

Segundo, porque não apresentou elementos comprobatórios do enquadramento em atividade preponderante diversa da descrita no CNAE – Fiscal indicado na GFIP, porquanto as notas fiscais e os contratos apresentados, por si só, não fazem prova do quantitativo de empregados alocados em cada atividade desempenhada pela Fiscalizada.

Melhor dizendo, não foi possível identificar nos autos quais os segurados que, do total da folha de pagamento da Autuada, efetivamente, trabalharam na sua alegada atividade preponderante, qual seja, no Desenvolvimento de Programas de Computador sob Encomenda.

Por último, porque a incidência do percentual de 2% (dois por cento) tem previsão legal e não pode ser excluída por força do princípio da legalidade estrita dos atos administrativos, que somente podem ser afastado quando não existirem mais no mundo jurídico.

Ademais, numa análise perfunctória acerca da data da assinatura dos contratos apresentados, constata-se que os mesmos sequer atenderam ao período da autuação:

a) o contrato firmado com o Instituto Baiano de Metrologia e qualidade – IBAMETRO, que tinha como objeto a prestação de serviços de apoio às atividades de informática (anexo às fls.1239 a 1246), foi pactuado em 04/04/2005, ou seja, fora do período do lançamento;

b) o contrato firmado com a Fundação Oswaldo Cruz, cujo objeto era a prestação de serviços de suporte aos usuários de recursos computacionais e manutenção de equipamentos (anexo às fls 1191 a 1203), foi pactuado em 26/04/2010, não abrangendo todo o período lançado; e c) o Contrato firmado com o Departamento de Polícia Rodoviária Federal, que tinha como objeto a Gestão de Desenvolvimento de Sistemas(anexo às fls 1177 a 1190), foi pactuado em 19/06/2009, não abrangendo todo o período lançado.

Dessa forma, tem-se como correta a atuação da fiscalização procedendo ao lançamento do crédito relativamente às diferenças de SAT/RAT apuradas.

A atividade preponderante é aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos, e não há provas hábeis e idôneas que comprovem as alegações da recorrente.

Diante do exposto, não vejo reparos a fazer na decisão de piso.

5. Conclusão.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de inconstitucionalidade das multas impostas. Na parte conhecida, rejeito a preliminar e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa