



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>Processo nº</b>	10830.725950/2020-83
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-012.663 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de maio de 2024
<b>Recorrente</b>	TELLEMAX CONSULTORIA EM TELEMARKETING LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**FATO GERADOR.SITUAÇÃO DE FATO.MOMENTO DE OCORRÊNCIA**

O fato gerador de situação de fato é considerado ocorrido desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que lhe são próprios.

Tratando-se de compensações indevidas informadas em GFIPs com declaração falsa pelo sujeito passivo o fato ocorre no momento do registro do documento no sistema.

**APLICAÇÃO DOBRADA DA MULTA DE OFÍCIO.NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DE DECLARAÇÃO**

A autorização da legislação para aplicar a multa de ofício em dobro requer a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. O falso é um elemento necessariamente volitivo e voltado duplamente para confundir a fiscalização e não recolher o tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acatar a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário interposto, por ausência de demonstração de falsidade na declaração, tornando nulo o lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Andre Barros de Moura (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente o Conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske.

## Relatório

### I. AUTO DE INFRAÇÃO

Em 08/09/2020 a contribuinte foi regularmente notificada da constituição de crédito tributário em seu desfavor, fls. 201, ao amparo do Auto de Infração no valor original de R\$ 12.086.445,95, lavrado também contra os sócios da empresa com fundamento no art. 124, II do Código Tributário Nacional – CTN (pessoas expressamente designadas por lei), decorrente da aplicação de multa isolada por compensação indevida, ante à constatação de falsidade em declaração (art. 89, §10 da Lei nº 8.212, de 1991), competências de 01/2016 a 12/2016, nos termos em que encerra a autuação, conforme fls. 2 e ss.

A autuação está amparada por relatório (Refisc) circunstanciando fatos e fundamentos jurídicos, fls. 07/14, sendo precedida pela fiscalização iniciada em 11/06/2020, fls. 16/18, conforme Procedimento Fiscal nº 0810400.2020.00134, com encerramento registrado em 28/07/2020, fls. 23/24. Constam dos autos planilhas referente, entre outras, às GFIPs de compensação glosadas (PAF – glosas nº 10830725996202001) e respectivas bases, fls. 15, 34, 105, 144/156 e 168/180; intimações e respostas, fls. 19 e 40/86; cópias das DCTFs do período, fls. 39 e 87/104; cópia de mensagem, fls. 21/22; alterações da sociedade empresária, fls. 123/130; extratos de comprovantes das GFIPs do período, fls. 131/143; além de outros documentos conforme fls. 181 e ss.

Em apertada síntese a autoridade tributária, ao historiar os fatos, entendeu que a empresa reduziu deliberadamente o valor do tributo previdenciário ao inserir em GFIPs informação de compensação para qual faz não faz *jus* (i) a uma por não ter aderido à tributação diferenciada referente às contribuições incidentes sobre a receita bruta (CPRB), na forma e prazo estabelecido em lei (realizar a opção pela CPRB ao amparo de declaração e realizar o pagamento integral e tempestivo da contribuição relativa a janeiro); (ii) a duas por não se tratar efetivamente de verbas trabalhistas de natureza indenizatória, tal como alegado, constituindo portanto base de cálculo para a contribuição patronal e RAT, nas competências 02, 03 e 04 de 2016:

#### (Refisc - CPRB)

3. A empresa entregou em 21/03/2016 a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais original nº 100.2016.2016.1810123452 de janeiro/2016 como optante pela CPRB. Posteriormente, em 23/03/2016 transmitiu a retificadora nº 100.2016.2016.1840137990, constando como "PJ NÃO OPTANTE PELA CPRB". Em 10/06/2020, transmitiu a DCTF nº 100.2016.2020.1851646594 como optante.

4. Com relação ao recolhimento da contribuição previdenciária de janeiro/2016, com vistas manifestar a opção pelo regime da CPRB para o ano de 2016, esta só se deu em 01/08/2017 através do Programa Especial de Regularização Tributária - Inciso IIIb, instituído pela Lei nº 13.496/2017, nos autos do Processo Administrativo RFB nº 10830.401658/2016-91.

(...)

11. Em que pese a transmissão da DCTF nº 100.2016.2020.1851646594 em 10/06/2020, retificando a opção pela CPRB, o recolhimento da contribuição em 01/08/2017 através do Programa Especial de Regularização Tributária - Inciso IIIb, instituído pela Lei nº 13.496/2017, foi manifestado em desacordo com a legislação vigente, uma vez que a competência que define a opção pela tributação alternativa é

janeiro de cada ano, e a autuada não o fez, precluindo, assim, o seu direito à desoneração da folha de pagamento para 2016, restando injustificado o item 2 "a".

**(Refisc – verbas indenizatórias)**

12. Com relação à justificativa do item 2"b", sobre a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP nas competências 02, 03 e 04 de 2016, no total de R\$ 723.800,32, contrariamente à alegação de erro ocorrido com o RAT e Contribuição Previdenciária Patronal sobre verbas trabalhistas de natureza Indenizatória, constatamos a inclusão de várias rubricas sujeitas à incidência da contribuição, no montante de R\$ 607.426,86.

## II. DEFESA

Irresignada com o lançamento a contribuinte apresentou impugnação, fls. 204/229, representada por advogado, instrumento a fls. 238, informando inicialmente ser optante do recolhimento sobre a receita bruta em anos anteriores e posteriores àquele objeto do lançamento, inclusive consignou tratar de fator decisivo para a sobrevivência da própria empresa e que, por equívoco, apresentou DCTF retificadora em que consta não ser optante do recolhimento diferenciado.

- PRELIMINARES

- a) Aduziu que, por não estar definitivamente julgado o contencioso referente às glosas, PAF nº 10830725996202001, não há que se aplicar a multa objeto do lançamento, devendo aguardar o encerramento da discussão daquele processo, restando prejudicado o auto de infração, sendo também indevidos os juros de mora, em obediência ao art. 116, II do CTN, considerando que o fato gerador da sanção é a decisão definitiva quanto à glosa realizada pela autoridade nas compensações;
- b) Entendeu ausente materialidade quanto à falsidade utilizada para aplicação da multa, sem indicação de clara intensão do contribuinte em fraudar a declaração, tornando nulo o lançamento por obscuridade e vícios quanto à identificação do fundamento jurídico e à motivação, para além de desobedecer a princípios constitucionais, tal como da ampla defesa;
- c) Quanto às compensações das verbas trabalhistas de alegada natureza indenizatória, informou que contratou auditoria visando atestar tratar de valores não sujeitos à tributação previdenciária, seguindo a correta interpretação da legislação aplicável ao tempo do fato e também a jurisprudência e doutrina de então, tornando clara a ausência de intensão de falsear suas declarações, somando-se ao destacado fato de recolher as contribuições sobre a receita bruta, portanto indevidos os pagamentos realizados para a contribuição patronal com efetiva ausência de materialidade da multa aplicada neste particular;
- d) Invoca o art. 112 do CTN para aplicação mais benéfica da legislação, devendo a autoridade interpretar a legislação da maneira mais favorável ao acusado e relevar por completo a infração imputada.

- PEDIDOS

Alegou conexão com o contencioso relativo às glosas realizadas nas compensações, de trâmite nos autos do Processo nº 10830725996202001, peticionando que a solução adotada para as decisões administrativas daquele processo sejam consideradas no presente, haja vista que a multa aplicada é reflexa aos créditos ali discutidos.

Ao fim requereu o acolhimento das alegações, declarando nulo o lançamento e extinto o crédito, ou sucessivamente que se releve a multa com fundamento no art. 112 do CTN ou, ao menos, diminua o montante da sanção aplicada.

Apresentou doutrina e jurisprudência e juntou cópia de documentos a fls. 230/297.

Posteriormente foi juntadas cópia de novos documentos, fls. 738/1.214, obtidos ao amparo de decisão judicial, conforme petição de fls. 736/737, para comprovar os pagamentos efetuados com recolhimento de CPRB e o reconhecimento destes pela autoridade.

### **III. DEFESA DOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS**

Os sujeitos passivos solidários apresentaram impugnação, com a juntada de cópia de documentos, postulando sua defesa com suas teses e matéria de direito, conforme fls. 300/635.

### **IV. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU**

A 11<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 – DRJ01 julgou improcedente a impugnação da autuada, contudo deu procedência parcial procedência às defesas apresentadas pelos sujeitos passivos solidários, excluindo-os do contencioso, conforme Acórdão nº 101-022.083, de 16/12/2022, fls. 1.218/1.224, de ementa e conclusão abaixo transcrita:

(EMENTA)

**RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCABIMENTO. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

A falta de indicação de lei que satisfaça a prescrição contida no inciso II do artigo 124 da Lei nº 5.172/1966-CTN afasta a aplicação da sujeição passiva solidária da obrigação tributária.

**MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE**

Informação falsa prestada em GFIP acerca de compensação indevida de débitos previdenciários é causa para o lançamento de multa isolada prevista na legislação tributária.

Doutrinas. Jurisprudências. Não observância

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

## (CONCLUSÃO)

Dante de todo o exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de excluir do polo passivo da exigência tributária os sócios GUSTAVO MARICATO LOPES, FABIO TADEU BERALDES BISACCHI e DB - AGRO CONSULTORES E COMERCIO LTDA e, no mérito, considerar IMPROCEDENTE a Impugnação, mantendo o crédito lançado.

A contribuinte foi regularmente notificada em 28/01/2023, conforme fls. 1.228/1.232, assim como também os passivos solidários, fls. 1.229/1.234.

**V. RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 13/02/2023, às 10:15:36, fls. 1.237, a recorrente, por seu patrono representada, instrumento a fls. 238, interpôs recurso voluntário, conforme peça juntada a fls. 1.238/1.263, com os mesmos argumentos e inclusive pedidos postos na primeira peça de defesa, apresentando também recentes posicionamentos deste Conselho quanto à necessidade de demonstração do elemento volitivo da multa aplicada ao fundamento de comprovada falsidade em declaração.

**VI. DIREITO SUPERVENIENTE – TEMA 736 STF**

Em 30/06/2023, às 16:43:06, fls. 1.269, a recorrente apresentou petição requerendo o desfazimento do lançamento alegando fato novo, ocorrido em 23/05/2023 no julgamento realizado para o Recurso Extraordinário RE nº 796939 pelo Supremo Tribunal Federal STF, Tema 736, que declarou a inconstitucionalidade de multa isolada prevista em lei diante da mera negativa de homologação de compensação, entendendo a empresa se tratar de mesmo racional daquele em discussão nos autos.

Juntou cópia do decidido, inclusive quanto ao seu trânsito em julgado, fls. 1.274/1.341.

Sem contrarrazões, é o relatório!

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

**I. ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço, noutro giro a petição de fls. 1.270/1.273, admito-a juntamente com as cópias apresentadas, fls. 1.274/1.341, com fundamento no art. 16, §4º “b” do Decreto nº 70.235, de 1972, por tratar de direito superveniente.

Passo a analisar as preliminares.

## II. PRELIMINARES

### a) Alegação de fato novo – RE nº 796939 (STF) – Tema 736

A recorrente requereu o desfazimento do lançamento ao argumento que o racional do julgamento realizado no Supremo Tribunal Federal – STF para o Recurso Extraordinário RE nº 796939, com repercussão geral, que declarou a constitucionalidade de multa isolada prevista em lei diante da mera negativa de homologação de compensação, deve ser utilizado para o deslinde do contencioso em discussão.

Com efeito, registre-se que a decisão do STF e fixação do Tema 736 não se aplica ao caso, pois o que foi declarado constitucional, §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430, de 1996, é a imposição de multa diante da mera negativa de homologação de compensação, por constituir direito de petição do contribuinte, tanto que fixou referido tema, conforme abaixo transcrevo:

(Tema 736 – STF)

É constitucional 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

De outro lado o dispositivo legal acima, fulminado pela corte suprema, não é o fundamento da sanção imposta, já que a autoridade tributária entendeu compensação indevida por comprovada falsidade de declaração, nos termos em que rege o art. 89, §10º da Lei nº 8.212 de 1991, fls. 05, aplicando em dobro a multa fixada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996 (multa de ofício), nos termos da lei.

Sem razão.

### b) Alegação de não ocorrência do fato gerador

Entende a recorrente que, por não estar definitivamente julgado o contencioso referente às glosas, a aplicação da multa é indevida uma vez que o fato gerador da sanção é a decisão definitiva daquele, em obediência ao art. 116, II do CTN, devendo aguardar o deslinde do PAF nº 10830725996202001, restando prejudicado o auto de infração e respectivos juros de mora:

(Recurso Voluntário)

Ocorre que o CTN, em seu artigo 116, inciso II, estabelece que, em se tratando de situação jurídica (isto é, regulada pelo direito positivo), o fato gerador ocorre quando tal situação esteja **definitivamente constituída**. Veja:

(...)

Nesse espectro, o fato gerador da Multa somente pode ser a não homologação, **em caráter definitivo**, da compensação realizada pela Recorrente.

Destarte, nos casos em que há defesa administrativa pendente de julgamento, como no presente, o fisco deveria ter aguardado o encerramento da discussão para lançar a Multa apenas se e quando consumar-se decisão definitiva desfavorável à Recorrente.

Nesse diapasão, contempla-se a relação de prejudicialidade entre a aplicação da Multa e a prolação de decisão definitiva acerca da compensação que, num primeiro momento, não foi homologada.

O raciocínio é singelo: caso o contribuinte consiga reverter o despacho decisório que não homologou determinada compensação, naturalmente, não haverá que se falar em aplicação da multa isolada.

Ainda assim, a discussão acerca da ocorrência (ou não) do fato gerador da multa isolada tem enorme relevância prática, na medida em que as autoridades fiscais insistem em aplicar — por vezes, sem base legal adequada — juros de mora sobre multas isoladas.

Portanto, a constituição da multa isolada acarreta o acúmulo indevido de juros de mora sobre a penalidade durante o período em que subsiste a discussão administrativa acerca da compensação.

Deste modo, caso a não homologação restar mantida, a Recorrente terá que arcar com o valor dos juros sobre a Multa, o que não ocorreria se a aplicação da Multa fosse realizada em compasso com o artigo 116, inciso II, do CTN.

Cabe sublinhar que a observância do mencionado artigo não acarreta prejuízo ao fisco na medida em que há a possibilidade de discussão administrativa acerca da compensação.

Além disso, considerando que o fato gerador da multa isolada é a decisão definitiva, o lançamento não será atingido pela decadência mesmo que o processo administrativo em que se discute a compensação demore para ser julgado, o que também não pode servir de amparo legal para justificar o comentado lançamento prematuro.

À vista disso, a observância ao artigo 116, inciso II, do CTN, torna-se obrigatória para lançamento da Multa conforme ora pretendida pelo r. AFRFB, não podendo a autoridade fiscal, consequentemente, imputar tal penalidade indistintamente a todos os débitos cujas compensações não foram, num primeiro momento, homologadas.

**Pelo exposto, no presente caso em que há defesa administrativa pendente de julgamento, o lançamento de ofício é nitidamente prematuro, na medida em que não contempla adequadamente o fato gerador da multa isolada, o que, por sua vez, acarreta sua nulidade,** em decorrência da violação ao artigo 142 do CTN<sup>2</sup> (grifo do autor)

Em exame ao Relatório Fiscal – Refisc, fls. 07 e ss, é possível claramente inferir que a autoridade tributária descreve a ocorrência de um fato específico, qual seja, o registro de compensações indevidas em GFIPs com falsidade de declaração, para as competências de janeiro a dezembro de 2016. Referido fato remete ao fundamento do art. 116, I do Código Tributário Nacional – CTN, abaixo transcrito:

(CTN)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

**I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;** (grifo do autor)

Do exposto se torna evidente que, a partir do momento em que se pratica o fato, qual seja, o registro de compensações em GFIPs com falsidade de declaração e consequente

diminuição do pagamento do tributo, ocorre a infração à legislação tributária, obrigando a autoridade tributária a exercer seu poder-dever estabelecido no art. 142 de referido código:

(CTN)

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.

Sem razão.

c) Alegação de ausência de materialidade

A recorrente entende ausente a materialidade quanto à falsidade utilizada para aplicação da multa, **sem indicação de clara intensão do contribuinte em fraudar a declaração**, tornando nulo o lançamento por obscuridade e vícios quanto à identificação do fundamento jurídico e à motivação, para além de desobedecer a princípios constitucionais, tal como da ampla defesa.

Em exame aos fundamentos para aplicação da multa, observo no Refisc o entendimento pela autoridade que a recorrente apresentou compensação para qual não faz *jus* (i) a uma por realizar a destempo o pagamento daquela competência marcada pela lei como forma de adesão obrigatória à tributação CPRB, com o acréscimo de proibição de recolhimento em atraso para optar ao regime em orientação interna do órgão de fiscalização; (ii) a duas por constatação da inclusão de várias rubricas sujeitas à incidência da contribuição para aquelas compensadas ao argumento de tratar de verbas trabalhistas indenizatórias:

(Refisc)

7. A CPRB - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, também denominada "Desoneração da Folha de Pagamento" foi instituída pela Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013, Lei nº 12.844/2013, Lei nº 13.043, de 2014).

8. De acordo com o art. 15 da Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2015, o art. 7º-A da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, acrescido pela Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, passou a vigorar com a seguinte redação:

*7-A. a alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de call center referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do caput do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015) (Vigência)*

9. O parágrafo 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, assim determina:

*§ 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 nº 13.161, de 2015) (grifo nosso)*

10. Analisando as referidas previsões legais quanto a interpretação a ser dada por parte dos órgãos fiscalizatórios, em 14 de novembro de 2018 foi publicada a Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/18, onde, em resumo, a Receita Federal do Brasil concluiu que a opção é facultativa e só pode ser exercida se o contribuinte realizar, simultaneamente, a opção pela CPRB em suas obrigações acessórias mediante declaração do valor devido a tal título em DCTF e o pagamento integral e tempestivo dos valores devidos, vejamos: (grifo do autor)

12. *O contribuinte é obrigado ao recolhimento da contribuição na forma ordinária, sob o regime de incidência sobre a folha, tendo a faculdade de substituir a base de cálculo e a alíquota nos moldes da CPRB se o fizer por meio de opção expressa, que se dá pelo pagamento. A contrário senso, ao não realizar essa opção, não recolhendo a contribuição sobre a receita relativa ao mês de janeiro, automaticamente a empresa está optando pela sistemática ordinária. E essa opção é irretratável para todo o ano-calendário.*

(...)

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

11. Em que pese a transmissão da DCTF nº 100.2016.2020.1851646594 em 10/06/2020, retificando a opção pela CPRB, o recolhimento da contribuição em 01/08/2017 através do Programa Especial de Regularização Tributária - Inciso IIIb, instituído pela Lei nº 13.496/2017, foi manifestado em desacordo com a legislação vigente, uma vez que a competência que define a opção pela tributação alternativa é janeiro de cada ano, e a autuada não o fez, precluindo, assim, o seu direito à desoneração da folha de pagamento para 2016, restando injustificado o item 2 "a". (grifo do autor)

12. Com relação à justificativa do item 2"b", sobre a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP nas competências 02, 03 e 04 de 2016, no total de R\$ 723.800,32, contrariamente à alegação de erro ocorrido com o RAT e Contribuição Previdenciária Patronal sobre verbas trabalhistas de natureza Indenizatória, constatamos a inclusão de várias rubricas sujeitas à incidência da contribuição, no montante de R\$607.426,86. (grifo do autor)

Ainda quanto aos fundamentos, a autoridade traz a regra geral esculpida no art. 170 do CTN que dá diretriz para a legislação autorizar somente a compensação com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, juntamente com o comando do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 que restringe a compensação a caso de pagamento ou recolhimento indevido ou ainda a maior:

(Refisc)

15. O parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 define exclusivamente as verbas que não integram o Salário-de-Contribuição, e as rubricas acima (SIM) não estão contempladas naquele rol que é exaustivo, logo, as compensações foram indevidas e não homologadas.

16. De acordo com o art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, "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). (grifo nosso)

17. Para a realização da compensação tributária, o art. 170 do CTN - Código Tributário Nacional prevê, como pressupostos, a demonstração da **liquidez e certeza do crédito pretendido**, requisitos estes que não se verificam no caso em apreço:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

18. A Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que revogou os artigos 56 e 57 da Instrução Normativa RFB 1.300, de 20 de novembro de 2012, estabelece em seu artigo 66:

*Art. 66. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.*

*Parágrafo único. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

Em exame aos motivos determinantes que levaram a aplicação da multa, **verifico que a autoridade entendeu indevida a compensação informada em GFIP, haja vista não possuir direito**, resultando em redução do valor da contribuição paga e falta de recolhimento do tributo, **onde configurou a conduta como declaração falsa**:

(Refisc)

19. O sujeito passivo, ao fazer inserir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, informação de compensação que não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura a conduta ilegal. (grifo do autor)

20. Isso revela que, mais do que simples hipótese de erro, as declarações foram lavradas com falsidade e, portanto, estão sujeitas à multa isolada de 150% sobre o valor total indevidamente compensado, conforme previsão do parágrafo décimo do art. 89 da Lei 8.212/91, confrontado com o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/96, *in verbis*: (grifo do autor) (...)

Está posta a lide, de um lado entende a recorrente que o auto de infração não determinou a materialidade do fato, especificamente quanto ao elemento falso e ao dolo do agente, de outra parte defende a autoridade que a compensação registrada em GFIP é falsa (i) a uma pela ausência de direito, (ii) a duas por resultar em falta deliberada de recolhimento do tributo.

O art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, autoriza a aplicação em dobro da multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, **na hipótese de compensação indevida e desde que esteja comprovada falsidade de declaração pelo sujeito passivo**:

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). (grifo do autor)

O fundamento legal utilizado para a imposição de multa de ofício dobrada exige a comprovação da falsidade, todavia não aprofunda para determinar qual elemento falso autoriza a majoração da sanção em dobro, donde passo a examinar aqueles crimes relacionados e que foram inclusive objeto da representação fiscal.

(Falsidade ideológica – Código Penal Brasileiro)

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

Conforme assevera GRECO<sup>1</sup> o dolo compõe o elemento subjetivo do tipo, não havendo previsão para a modalidade de natureza culposa, com destaque para a finalidade específica de prejudicar direito ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Aquele que, por erro, supondo verdadeira uma declaração, quando na verdade é falsa, a faz inserir em documento, público ou privado, não responde pelo delito em estudo, sem falar no fato de que deverá, sempre, agir com a finalidade especial de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante

A seguir passo a analisar os crimes contra a ordem tributária relacionados ao fato:

(Crime contra a ordem tributária – Lei nº 8.137, de 1990)

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (grifo do autor)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; (grifo do autor)

(...)

---

<sup>1</sup> GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal. 5<sup>a</sup> Edição. Niterói:Impetus, 2009. Volume IV, 286p.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

**I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;** (grifo do autor)

Nas palavras de ABRÃO<sup>2</sup> o crime tributário tem natureza jurídica material e objetiva coibir simbioticamente duas condutas do agente, trazidas à esfera criminal pelo legislador, **a de confundir a fiscalização e a de não recolher o tributo devido:**

O delito tributário tem natureza material e persegue a finalidade indireta de confundir a fiscalização e direta de não recolher o tributo devido naquela situação específica; (...)

Resta suficientemente claro para este julgador que a autorização da legislação para aplicar a multa de ofício em dobro requer a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, **sendo o falso um elemento necessariamente volitivo, além disso também voltado duplamente para confundir a fiscalização e não recolher o tributo.**

Dentro deste contexto, revisito parte do entendimento da autoridade tributária já transcrita no presente voto:

**12.Com relação à justificativa do item 2"b", sobre a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP nas competências 02, 03 e 04 de 2016, no total de R\$ 723.800,32, contrariamente à alegação de erro ocorrido com o RAT e Contribuição Previdenciária Patronal sobre verbas trabalhistas de natureza Indenizatória, constatamos a inclusão de várias rubricas sujeitas à incidência da contribuição, no montante de R\$607.426,86.** (grifo do autor)

A leitura inversa da lógica utilizada permite inferir com segurança que, dos R\$ 723.800,32 utilizado em compensações, R\$ 116.373,46 foram aceitos pelo fisco, representando 16% do total. Portanto, se houve apresentação de declaração falsa, como afirma a autoridade, não me é razoável que uma parte da mesma conduta, ainda que pequena, seja considerada verdadeira, inexistindo um outro *modus operandi* na ação.

Revisito outra parte da convicção do auditor fiscal:

**11. Em que pese a transmissão da DCTF n° 100.2016.2020.1851646594 em 10/06/2020, retificando a opção pela CPRB, o recolhimento da contribuição em 01/08/2017 através do Programa Especial de Regularização Tributária - Inciso IIIb, instituído pela Lei n° 13.496/2017, foi manifestado em desacordo com a legislação vigente, uma vez que a competência que define a opção pela tributação alternativa é janeiro de cada ano, e a autuada não o fez, precluindo, assim, o seu direito à desoneração da folha de pagamento para 2016,** restando injustificado o item 2 "a". (grifo do autor)

A mim torna claro que a opção pela tributação alternativa em 2016 foi realizada extemporaneamente pela recorrente, porém, **não se pode extrair das compensações informadas em GFIPs o animus de confundir a fiscalização, tampouco o elemento falso nesta conduta**, ainda mais considerando que, tal como afirma a recorrente, referida opção foi realizada antes e depois deste ano-calendário, para além de praticar atos no sentido do direito à CPRB no período.

---

<sup>2</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Crime Tributário. 3ª Edição. São Paulo: IOB, 2010. 15p.

Portanto, ainda que se discuta em autos próprios a compensação em si, não verifiquei a comprovação de falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo apta, *in casu, à aplicação de rigorosa sanção que duplica a multa de ofício.*

Outro ponto de fundamental visita é a responsabilidade objetiva pelo cometimento de infrações à legislação tributária, tal como estabelece a regra geral, art. 136 do CTN, *caput*:

(CTN)

Art. 136. **Salvo 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. (grifo do autor)

A responsabilização do agente em matéria de infração se funda em um ilícito fiscal, traduzido no descumprimento de certas obrigações, afasta a priori o dolo, deixando clara a ideia de culpa presumida, já que desonera os órgãos tributários da identificação da intensão, bem como também em verificar o efetivo resultado, a natureza ou a extensão da ação/omissão.

Portanto, trata-se de uma responsabilidade objetiva, fundada em uma presunção *juris tantum* que requer do infrator a demonstração da ausência de dolo ou culpa, para desonerá-lo da obrigação tributária inadimplida.

Esta é a regra geral, contudo em exame ao fundamento da sanção imposta verifico no dispositivo a taxativa necessidade de comprovação de falsidade na declaração, sendo certo que inexistem palavras “vazias” nas normas, não devendo o interprete ir além dos limites semânticos do dispositivo legal, extravasando seu real significado para, ato contínuo, admitir um falso que não seja, necessariamente, intencional, uma espécie de “falso culposo”. Resta evidente que esta interpretação não é a inteligência do art. 89, §10 da Lei nº 8.212, de 1991, de redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, em sintonia com a multa de ofício qualificada estabelecida no art. 44, I, c/c §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007, aplicada aos casos de sonegação, fraude e conluio na seara tributária, a rigor dos arts. 71 ao 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Seria igualmente possível imaginar também uma forma culposa de sonegação, fraude ou conluio?

Com efeito, não se pode olvidar das sábias, antigas e perfeitamente válidas lições do legislador e posteriormente magistrado da corte constitucional brasileira, conforme assevera MAXIMILIANO<sup>3</sup>, ao prescrever a necessidade de interpretação inteligente da norma de modo a não envolver a exegese em um absurdo ou conclusão inconsistente:

179 – Deve o direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter as conclusões inconsistentes ou impossíveis. (...)

Nesse mesmo sentido destaca REALE<sup>4</sup> o limite a que se sujeita o interprete, devendo fidelidade ao esquema ou estrutura da legislação, não podendo desnaturar o sentido ou mesmo o alcance da norma:

A liberdade do interprete fica, em suma, sempre contida nos limites de uma “estrutura objetivada”. A limitação do poder do interprete não resulta, pois, de eventual deficiência

<sup>3</sup> MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 166p.

<sup>4</sup> REALE, Miguel. O direito como experiência. 2ª Edição - 4ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010. 243p.

ou carência de meios de pesquisa, mas é uma condição inerente à natureza mesma do ato interpretativo: **a atividade interpretativa, em verdade, tem como um de seus princípios essenciais o da fidelidade ao esquema ou estrutura objetivada, em função da qual pode se mover o investigador com relativa liberdade, desde que não desnature ou deforme a estrutura objetivada a que se acha vinculado.** (grifo do autor)

Portanto dou razão à recorrente, no ponto em análise, pois não restou suficientemente comprovada a falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo, donde tenho por nulo o lançamento por víncio material, com fundamento no art. 59, II do Decreto nº 70.235, de 1972, haja vista, *in casu*, a ausência da necessária comprovação do falso praticado pelo contribuinte, nos termos em que exige o fundamento adotado pela autoridade, com prejuízo para a defesa.

d) Alegação de compensação de verbas trabalhistas de natureza indenizatória

A recorrente informou que contratou auditoria e seguiu a correta interpretação, orientada por jurisprudência e doutrina de então, não havendo intenção de falsear suas declarações, com o acréscimo de recolher sobre a receita bruta, donde entendeu indevidos os pagamentos realizados para a contribuição patronal.

Ao verificar a alegação, sobre o prisma da aplicação da multa, identifico que não há uma exposição casuística de qual o valor e respectivo motivo, devidamente acompanhado de provas, a empresa discorda da glosa realizada pela fiscalização, com o acréscimo que parte das compensações por essa razão foram aceitas, sendo aquelas recusadas por se tratar de rubricas sujeitas à tributação, conforme a própria jurisprudência apontada no relatório fiscal, donde tenho o argumento recursal por uma negativa geral.

Sem razão.

e) Alegação de necessidade de aplicação da legislação mais benéfica

A recorrente invoca o art. 112 do CTN para que haja interpretação mais favorável ao acusado, inclusive relevando por completo a sanção, ou alternativamente diminuindo o valor, porém há que se destacar que é vedado à autoridade deixar de cumprir a ordem legal, nos termos em que rege o parágrafo único do art. 142 do CTN, inexistindo outra redução possível além daquela informada no próprio auto de infração, fls. 2.

Sem razão.

### III. PEDIDO

Em relação ao pedido para que as soluções adotadas nos autos do contencioso da glosa sejam consideradas no deslinde do presente, tenho-o por prejudicado haja vista dar razão à recorrente quanto à alegação de falta de comprovação de falsidade na declaração.

#### **IV. CONCLUSÃO**

Por tudo posto, acato a preliminar de nulidade quanto à ausência de demonstração de falsidade na declaração, tornando nulo o lançamento por vício material.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino