



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10830.728197/2017-82</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2202-010.695 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 7 de maio de 2024                                    |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                               |
| <b>RECORRENTES</b> | MANPOWER STAFFING LTDA.<br>FAZENDA NACIONAL          |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/10/2012 a 28/02/2017

RECURSO DE OFÍCIO. RETENÇÃO DE 11%. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE FALSIDADE. CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES: INTENÇÃO, ASSOCIADA À CONDUTA TENDENTE A OCULTAR OU A ESCAMOTEAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO, INTEGRAL OU PARCIALMENTE. ART. 89, § 10 DA LEI 8.212/1991

Nos termos da Súmula CARF 14, "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Segundo a Súmula CARF 25, "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Os padrões decisórios e probatórios reflexivos de ilícitos potencialmente criminais são mais elevados, de modo a não tolerar meras presunções nem ficções, tal como ocorre, por exemplo, na Teoria do Domínio do Fato.

O simples erro de interpretação da legislação de regência ou lapso no registro (declaração) de fato tributariamente relevante impõem a aplicação de penalidades ordinárias, que não superam a esfera meramente administrativa. Desse modo, eles são insuficientes, tão-somente por si, para exasperar penalidades, ou para aplicar punições ligadas à prática de atos potencialmente criminosos.

Para aplicação de penalidade cujo pressuposto seja conduta qualificada por simulação, fraude, ou falsidade, compete à autoridade lançadora demonstrar, de forma explícita, consistente e calcada em prova suficiente,

na descrição dos motivos e no desenvolvimento da fundamentação, que o sujeito passivo quis o resultado, isto é, teve a intenção de ocultar ou escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador concreto - arts. 142, 145 do CTN).

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. FALHA DE ASSEGURAR O DIREITO DE DEFESA.

Se o lançamento estiver motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que ele seja eventualmente revisto em sede administrativa ou judicial, não haverá violação dos dever de motivação.

Se, com base na motivação e na fundamentação do lançamento, for possível ao então impugnante bem conhecer o quadro fático-jurídico, e apresentar seus contra-argumentos, descaracterizar-se-á a alegada violação ao direito de defesa (art. 59, II do Decreto 70.235/1972).

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por voto qualificado, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino e Ana Claudia Borges de Oliveira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ana Claudia Borges de Oliveira e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício interpostos de acórdão prolatado pela 6ª Turma da DRJ/SDR (15-45.387), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2012 a 28/02/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DESCABIMENTO.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, respeitando o direito de defesa do sujeito passivo e em atendimento dos requisitos legalmente exigidos é válido, sendo descabida a declaração de nulidade.

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. FALSIDADE.

A falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, caracterizada pela sua manifesta intenção de elidir o pagamento do tributo, é requisito para a aplicação de multa isolada decorrente de compensação indevida de contribuições previdenciárias.

PROVAS. PRODUÇÃO FUTURA.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem retratar o quadro, transcrevo o relatório adotado pelo órgão julgador de origem:

1 Autuação

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado por meio do Auto de Infração discriminado abaixo:

Tabela I – Discriminação do Auto de Infração

| DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO   | VALOR ORIGINAL |
|---|----------------|
| MULTA PREVIDENCIÁRIA:<br>Multa isolada por compensação com falsidade de declaração. | 114.314.233,45 |

|                           |  |
|---------------------------|--|
| Código Receita DARF: 2398 |  |
|---------------------------|--|

|                      |  |
|----------------------|--|
| Multa aplicada: 150% |  |
|----------------------|--|

Conforme o termo de verificação fiscal (fls. 31-34), durante procedimento fiscal realizado no contribuinte autuado, constatou-se que, nas declarações tributárias previdenciárias (Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP) das competências de 06/2012 a 01/2017, a empresa realizou compensações indevidas. Tais compensações foram expressamente não homologadas pela Administração Tributária e, por conseguinte, os créditos tributários correspondentes da União, declarados e compensados pelo contribuinte, restaram exigíveis. Foram expedidos dois despachos decisórios, decorrentes de procedimento de “auditoria fiscal nas compensações efetuadas pela empresa sem a informação sobre a origem do crédito em GFIP”. Durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada para justificar a origem dos seus supostos créditos informados no campo referente à compensação das GFIP das competências de 06/2012 a 01/2017 no valor total de R\$76.209.490,85. A empresa apresentou esclarecimentos e documentos, que, após análise, foram reputados insuficientes para justificar a origem dos créditos do contribuinte compensados sob condição resolutória com os créditos tributários previdenciários da União declarados durante o período fiscalizado. Durante o procedimento fiscal, o contribuinte afirmou que parte dos seus créditos compensados decorria de recolhimento a maior da contribuição devida para o SAT (RAT/GIILRAT) de 09/2007 a 09/2012, em decorrência de equívoco na determinação do grau de risco dos seus estabelecimentos. Nos autos do processo administrativo fiscal nº 10880.730551/2017-43, a Administração Tributária expediu o Despacho Decisório RFB/DRF/CPS/SEORT/DCPRE/EADIC nº 607/2017, de 18 de agosto de 2017. A decisão foi pela não homologação das compensações, no valor de R\$ 10.205.098,61. A não homologação foi motivada por erro na aplicação da alíquota do GIILRAT pelo contribuinte, que fez o seu enquadramento no grau de risco em desacordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. O contribuinte também afirmou que a outra parte dos seus créditos compensados decorria de “saldo das retenções sofridas pela Intimada, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, compensadas pelo próprio estabelecimento prestador dos serviços dos quais originaram-se as retenções ou por outros estabelecimentos da empresa, na mesma competência ou em competências subsequentes”. A compensação desses créditos do contribuinte foi objeto do Despacho Decisório RFB/DRF/CPS/SEORT/DCPRE/EADIC nº 782/2017, de 25 de outubro de 2017, integrante do processo administrativo fiscal nº 10830.725637/2017-40. A decisão foi pela não homologação das compensações, no valor de R\$ 66.004.392,24. A não homologação foi motivada pela falta de informação da origem do crédito do contribuinte, que deixou de ser informado no campo apropriado da GFIP (campo

Retenção – Valor Informado). Concluiu-se que, como a empresa não informou corretamente as retenções em GFIP, então restou descumprido um dos requisitos para a compensação, previsto no art. 60 da Instrução Normativa nº 1.300/2012. Lavrou-se, então, Auto de Infração para lançar de ofício a multa isolada decorrente da compensação com falsidade de declaração relativa aos dois despachos decisórios, com fundamento no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 combinado com o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O Auto de Infração é o objeto específico do processo administrativo fiscal ora sob análise. A empresa foi cientificada da autuação em 22/12/2017 (caixa postal do domicílio tributário eletrônico, fl. 1.662).

2 Impugnação O contribuinte impugnou a autuação em 24/01/2018 (fls. 1.683/1.706). Alegou o seguinte, em síntese: a) A impugnação é tempestiva; b) Não ocorreu ou foi provada nos autos falsidade da declaração, requisito necessário para aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91; c) Com fundamentos contraditórios, a própria Autoridade Tributária reconheceu no Despacho Decisório que “os recolhimentos efetuados pelos tomadores dos serviços nos códigos 2631 e 2640 [relativos à retenção dos 11%] superam, em todos os meses, os valores informados em GFIP no campo ‘Retenção – Valor Informado’”. Ainda que se admita que a impugnante não informou corretamente os valores que lhe foram retidos, a constatação da existência de créditos em favor da empresa em valores superiores às compensações realizadas impede a exigência da multa isolada porque resta evidente que não houve intenção (dolo ou má-fé) de fraudar o Fisco; d) Deve ser aplicada a interpretação mais benéfica da legislação sancionatória ao contribuinte, conforme art. 112 do CTN. O interessado pediu a nulidade ou a improcedência total ou parcial da autuação. Protestou pela posterior juntada de documentação que porventura não tenha sido acostada aos autos, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

O órgão julgador de origem desconstituiu a multa isolada relativa às retenções dos 11%, no valor de R\$ 99.006.585,56 (fls. 1.725/1.728).

Notificado do resultado do julgamento em 21/11/2018 (fls. 1.731), o recorrente interpôs o recurso voluntário em 18/12/2018 (fls. 1.733), cuja argumentação pode assim ser sintetizada:

O auto de infração é nulo, na medida em que lhe falta descrição expressa, objetiva e clara das condutas fraudulentas supostamente praticadas pelo sujeito passivo (art. 142 do CTN);

O auto de infração é inválido, dada a ausência de intenção de fraude, porquanto “TODOS os termos de intimação lavrados e as solicitações realizadas pela Autoridade Fiscal, ainda que muitas vezes informalmente, foram INTEGRALMENTE cumpridos pela Recorrente dentro do prazo que lhe era concedido” (arts. 89, § 10 da Lei 8.212/1991 e art. 136 do CTN, fls. 1.737);

O auto de infração é inválido, diante da transparência da conduta do sujeito passivo, que em nenhum momento ocultou o autoenquadramento da alíquota do SAT em 1%;

O auto de infração é inválido, ante a obrigatoriedade da aplicação de interpretação mais benéfica (art. 112 do CTN).

Ante o exposto, pede-se, *verbatim* (fls. 1.761):

a) preliminarmente, seja julgado nulo, por vício material, o Auto de Infração, por violação do art. 142 do CTN c/c art. 9º do decreto 70.235/72, visto que não restou comprovado a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo quando das compensações previdenciárias;

b) não entendendo pela nulidade, requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário para que seja mantida a decisão a quo quanto ao afastamento da multa de 150% sobre as compensações de créditos relativos à retenção de 11% e que, por conseguinte, seja julgado improcedente o Recurso de Ofício.

c) paralelamente, seja julgada improcedente a aplicação de multa isolada de 150% sobre as compensações de créditos de SAT, visto que não comprovado o dolo e a má-fé da Recorrente, o que é imprescindível para a aplicação da penalidade prevista no artigo 89, § 10, da Lei nº 8.212/91;

d) Sem prejuízo de todo o alegado, a Recorrente protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Registro que o e-processo anota que foi:

Proferida sentença em mandado de segurança com o seguinte dispositivo: " 3 - DISPOSITIVO Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, para determinar que o Impetrado não aplique a Portaria ME no 260/2020 aos Processos Administrativos nos 10830.729089/2017-27,10830.728197/2017-82 e 10830.725637/2017-40, no que toca ao voto de qualidade. Confirmando a decisão liminar."

Por fim, foram juntados aos autos o resultado da Resolução CARF 2301-000.970 (fls. 1.769 – 1.770/1.776-1.798).

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator.

### 1. Conhecimento

Conheço de ambos os recursos, porquanto tempestivos e aderentes aos demais requisitos para exame e julgamento das questões postas pelos recorrentes.

Em relação ao recurso de ofício, observo que a desconstituição da multa implicou a exoneração do pagamento de valor equivalente a R\$ 99.006.585,56, superior a R\$ 15.000.000,00, que é a quantia de alçada (Portaria MF 02/2023).

## 2. Recurso de ofício

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se estão presentes no caso em exame os requisitos que caracterizariam a conduta do recorrido como *fraudulenta*, de modo a implicar a incidência da multa calculada à razão de 150% sobre o valor do tributo devido.

Dispõe os arts. 89, §10 da Lei 8.212/1991 e 44 da Lei 9.430/1996:

### 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.

### Lei 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

O conceito jurídico de *falsidade* está intimamente ligado às respectivas formas de exteriorização, a *simulação* e a *fraude*, assim definidas na Lei 4.502/1964:

### Lei 4.502/1964

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Especificamente, a *simulação* e a *fraude* consistem em atos ou falhas **intencionais** que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão

econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre *fraude, simulação e conluio* na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis.

O mesmo racional se aplica ao art. 89, § 10 da Lei 8.212/1991. **Falsidade não pode ser reduzida a simples falha de interpretação, erro material de registro ou de cálculo, ou lapsos limítrofes à imperícia e à negligência não intencionais (dolosas).**

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a **intenção** de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

No caso em exame, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa longa latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de *terceirização*, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes.

Em trabalho acadêmico, apresentado por ocasião do IX Congresso do CARF, assim expus a matriz de universos possíveis:

Diferentemente, o CARF não tem a competência para realizar controle de validade tão amplo quanto o Judiciário, segundo o modelo estudado.

No sistema jurídico brasileiro, o papel do CARF se centra no controle de legalidade do crédito, sem o apelo a qualquer dos instrumentos disponíveis ao Judiciário, especialmente ao STF e ao STJ. Dificilmente outros órgãos qualificados de autoridade ou de poder acudiriam o CARF se ele realizasse controle de constitucionalidade, no atual modelo.

Essa circunstância de se ter um papel muito mais preciso não afasta o potencial dilema vivido pelos conselheiros do CARF na aplicação de precedentes vinculantes.

Isso porque, a se depender do modelo adotado, é possível ao aplicador da orientação tomar apenas o estrito objeto do dispositivo como elemento vinculante, ou, por outro lado, tomar os critérios determinantes à decisão como também de observância obrigatória.

Por exemplo, no modelo deferencial ao Legislativo e ao Executivo, apenas o objeto textual do dispositivo se torna obrigatório. Assim, se o STF declara

inconstitucional a expressão constante em um fictício art. 1º, que disporia “ser o imposto exigível a partir da data da publicação da respectiva lei, em 1º/01/1990”, dele nada mais se poderia inferir. Não haveria incerteza, latitude semântica ou “derrotabilidade” possíveis. Assim, por nada dizer sobre o exercício de 1991, tal precedente não poderia ser usado para orientar, **com força vinculante**, uma decisão sobre o exercício de 1991.

Diferentemente, assumida a “derrotabilidade” do texto legal ou das próprias decisões judiciais, em uma perspectiva adaptativa ou evolutiva do direito, caberia ao intérprete dizer se, no exercício de 1991, estariam presentes os mesmos requisitos anotados para o exercício de 1990, e, desse modo, **extrapolá-los**.

Sobre o dilema, assim nos manifestamos por ocasião do julgamento do RV 10166.726949/2014-16 (Ac. 2001-006.657):

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula [...] do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta eclipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data.

Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. [...] apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários têm a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pôde conhecer de [outros eventuais] fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

‘O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênha para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis,

parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a *contrario sensu*, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

(...)

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência'.

A relevância da preleção do min. Victor Nunes Leal à atividade do CARF pode ser demonstrada a partir da Súmula CARF 46, que permite a realização do lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, **se dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário**. A condição prevista na permissão limita em grande monta o escopo de validação do lançamento por dever de ofício, especialmente nos casos em que documentos ou alegações do sujeito passivo necessitem de afastamento ou infirmação, como tende a ocorrer no controle das Declarações de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda devido pela Pessoa Física (DAA/DIRPF). A colocação, em segundo plano, dessas alegações ou documentos, pressupõe tanto (a) motivação explícita (arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei 9.784/1999), quanto a efetiva participação desse interessado no processo de controle (art. 59, II do Decreto 70.235/1972).

Em retorno, aqueles que dão ênfase à legitimidade legislativa da jurisdição tendem a dar aos arts. 93, IX e 97 da Constituição uma interpretação mais rigorosa, de modo a **desautorizar** que órgãos fracionários do Tribunal decidam **(a) monocraticamente**, ou **(b) em composição não plenária**, questões que não foram enfrentadas como **objeto** do precedente.

Como **objeto**, entende-se o exato **texto legal** cuja validade era controvertida (e.g., o trecho relativo à eficácia temporal).

Assim, se houve a declaração de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei 42/4242, do Município de Santo André/SP, pelo Plenário, e nada de disse sofre outros trechos do texto legal, ou sobre lei do Município de São Bernardo do Campo/SP, ainda que versante sobre matéria análoga, os ministros não poderiam julgar monocraticamente por extrapolação, tampouco o poderiam seus órgãos fracionários (as Turmas).

Diferentemente, os evolucionários e os realistas compreendem que parcela relevante da legitimidade democrática repousa sobre o Judiciário, que teria melhores condições de exercê-la, como aponta CAPPELLETTI (CAPPELLETTI, 1984), ao menos, supostamente, em favor das minorias insulares (SUPREME COURT OF THE UNITED STATES, 1938; MILLER, 1987; ACKERMAN, 1985; BALKIN, 1989). Nesse contexto está o uso de técnicas decisórias como a *derrotabilidade*, a *transcendência dos fundamentos determinantes*<sup>1</sup> e a *ponderação de princípios*.

Em especial, apesar de o STF não tender a reconhecer ostensivamente o uso da técnica da *transcendência dos fundamentos determinantes*, o uso desse meio decisório, para legitimar e validar decisões monocráticas e fracionárias, é muito comum. Por exemplo, para não submeter os casos de mais de cinco mil e quinhentos municípios ao Plenário, para controle das leis de IPTU supostamente progressivo, anteriormente à EC 29/2000, ministros e turmas julgavam com base em um precedente plenário diverso, sem a observância do art. 97 da Constituição. Entendia-se que o exame da lei concreta de um município autorizaria o julgamento monocrático das demais leis, do mesmo ou de outros municípios, desde que a matéria versasse sobre *progressividade*.

No caso da “pejotização”, o dilema se repete.

Durante o julgamento dos precedentes vinculantes, a ADPF 324 e o RE 958.252, a discussão versava essencialmente sobre os efeitos trabalhistas da distinção entre o contrato de emprego e o contrato de autônomo ou de pessoa jurídica. Somente na ADC 66 se examinou a validade de texto legal relativo à norma eminentemente tributária, mas o resultado manteve o grau de indistinção.

Nesse momento, é importante lembrar que as questões jurídicas tentem a não ter uma única resposta possível (AARNIO, 1990), e a sugerida *derrotabilidade* do Direito, emanada de sua *textura aberta*, convida ao uso de uma série de técnicas destinadas a moldar o resultado da aplicação das normas jurídicas segundo a utilidade, a função ou ao resultado tido pelo intérprete como o mais desejável possível. Conforme observa BARTHES, *a morte do autor dá à luz o leitor* (BARTHES, 2012). Em um ambiente realista, (FRANK et al., 2009; CAPPELLETTI, 1984), a aceitação dessas ferramentas aumenta exponencialmente.

---

<sup>1</sup> Sobre critérios decisórios determinantes, cf. ALCHOURRÓN et al. (1998, c1975).

Em síntese, o dilema pode ser exposto nos seguintes termos: a qual orientação deve, ou pode, filiar-se o CARF e seus conselheiros: ao mecanismo observância “deferencial” ou ao mecanismo de respeito “adaptativo, realista ou evolucionário”? Com efeito, se o art. 129 da Lei 11.196/2005, objeto da ADC 66 não estiver em jogo, o CARF deve obrigatoriamente observar as razões decisórias desse julgado? O CARF deve observar a autoridade das orientações firmadas no exame da ADPF 324 e do RE 958.252, conquanto se refiram objetivamente às questões trabalhistas? Se a resposta for positiva, quais seriam os respectivos critérios decisórios determinantes?

[...]

"Pejotização" é um termo utilizado no Brasil para descrever uma prática empresarial que consiste em contratar profissionais como se fossem empresas, em vez de empregados. O termo vem da abreviação "PJ", que significa Pessoa Jurídica. Nesse arranjo, o profissional constitui uma pessoa jurídica, e o contrato de prestação de serviços é firmado entre essa entidade legal e outra empresa. O profissional deixa ser contratado diretamente na modalidade de carteira assinada, ou seja, como pessoa natural (*pessoa física* – PF, no léxico da legislação tributária).

Essa prática pode ter vantagens para ambas as partes: para o contratante, reduz-se o custo com encargos trabalhistas e tributários; para o contratado, pode haver um ganho líquido maior em relação ao salário que receberia como empregado formal, devido à menor carga tributária sobre pessoas jurídicas em comparação com a carga sobre o salário de pessoas físicas.

No entanto, a "pejotização" também é alvo de críticas e controvérsias, principalmente porque pode levar à precarização das condições de trabalho. O profissional "pejotizado" não tem direito a benefícios trabalhistas como férias remuneradas, 13º salário, FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço), seguro-desemprego, entre outros. Além disso, essa prática pode ser vista como uma forma de burlar a legislação trabalhista, especialmente quando o profissional realiza funções idênticas às de um empregado formal, mas sem os direitos e garantias previstos na CLT (Consolidação das Leis do Trabalho).

A princípio, “pejotização” e terceirização são expressões intercambiáveis, na linguagem natural.

Porém, em alguns subdomínios do discurso, “pejotização” é contraposta à *terceirização*, para designar uma modalidade ilícita, e desconstituível, reclassificável ou desconsiderável pelas autoridades lançadoras.

Enquanto a “terceirização” seria a versão lícita, a “pejotização” seria a versão ilícita, típica ou atipicamente (cf., sobre ilicitude atípica, ATIENZA et al., 2013).

A terceirização é um fenômeno empresarial e econômico que envolve a contratação de empresas externas para realizar atividades que anteriormente eram realizadas internamente por uma empresa. Este processo pode abranger

uma ampla gama de funções, desde atividades de suporte, como limpeza e manutenção, até funções mais centrais para o negócio, como a fabricação de componentes, serviços de TI, logística, e até mesmo atividades relacionadas aos “fins” da empresa.

Existem várias razões pelas quais as empresas optam pela terceirização, incluindo:

**Redução de custos:** Terceirizar pode ser mais econômico do que manter certas funções internamente, principalmente em áreas onde a empresa contratada tem economias de escala ou especialização que resulta em custos menores.

**Foco em sua atividade preponderante:** Permite que a empresa concentre seus recursos e atenção nas áreas que são fundamentais para sua vantagem competitiva, delegando atividades secundárias ou de suporte a terceiros.

**Flexibilidade e agilidade:** A terceirização pode oferecer às empresas maior flexibilidade para se adaptar às mudanças de demanda ou do mercado, ajustando facilmente o nível de serviço ou a produção sem ter que lidar com as implicações de aumentar ou diminuir o número de empregados.

**Acesso a competências e tecnologia:** Contratar empresas especializadas dá acesso a habilidades, conhecimentos e tecnologias avançadas sem a necessidade de investir diretamente nessas áreas.

No entanto, a terceirização também pode apresentar desafios e riscos, como a perda de controle sobre certos processos de negócios, dependência de fornecedores, questões de qualidade e segurança, bem como possíveis impactos negativos sobre os trabalhadores terceirizados em termos de condições de trabalho, salários e benefícios.

A terceirização se tornou uma prática global, com muitas empresas optando por terceirizar funções para países onde os custos de mão de obra são significativamente mais baixos, um fenômeno conhecido como *offshoring*. Este aspecto da terceirização tem implicações econômicas, sociais e políticas, tanto nos países que exportam quanto nos que importam esses serviços.

Ademais, como bem lembrado pela Conselheira Miriam Denise Xavier, durante o IX Congresso, a escolha pelo fomento da “pejotização” ou da terceirização retiraria recursos da previdência social, de modo a abrir margem para eventual violação do princípio atuarial (art. 195, § 4º da Constituição, por extrapolação)<sup>2</sup>.

[...]

Independentemente da aceitação ostensiva da “transcendência dos fundamentos determinantes”, ainda que implicitamente, essa técnica é aplicada pela composição do STF pertinente a este estudo.

---

<sup>2</sup> Segundo notas taquigráficas tomadas por este autor.

Conforme vaticinado por ocasião de debate ocorrido no IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, o STF estendeu a autoridade dos precedentes trabalhistas à matéria tributária (Migalhas., 2023).

O efetivo critério decisório utilizado pelo STF nas reclamações constitucionais que estão a modificar ou complementar o sentido dos três precedentes indicados parece ser uma suposta *equivalência* entre contrantes e contratados, caracterizada pela falta de hipossuficiência dos contratados. Porém, a construção e o reforço desse critério é realizada de modo descentralizado, *ad hoc*, em decisões desarticuladas, isto é, sem o exame aprofundado pelo gabinete de cada julgador, de modo a preponderar a escolha feita pelo relator, para cada caso concreto. A propósito, não é impossível encontrar decisões conflitantes de um mesmo relator (cf., e.g., a Rcl 59.795 e a Rcl 48.667).

Uma das prováveis causas da existência de decisões contraditórias, contrárias ou tententes a modificar o sentido dos precedentes nos quais baseadas as reclamações está no modo como o STF toma suas decisões. A tomada de decisão no estilo *seriatim* permite que os precedentes sejam formados sem o necessário alinhamento entre os critérios decisórios determinantes (como ocorre nas decisões tomadas *pelas conclusões*). Ademais, embora a carga de trabalho (*docket*) da Corte tenha caído consideravelmente, nem todos os processos recebem a mesma atenção. Muitos casos são julgados “em lista” (um resquício do *writ of certiorari* indireto, como a chamada *jurisprudência defensiva*), nas quais o relator apresenta de modo resumido e ementado a solução para os processos. O grau de profundidade da análise individual de cada processo varia de acordo com os critérios estabelecidos por cada gabinete, e não é impossível que um julgamento destoe ou inove a linha na qual ele se baseia, por acidente.

Por outro lado, parece também haver uma deferência às ações trabalhistas, se a atividade jurisdicional tiver apontado elementos concretos da hipossuficiência dos contratados, ou a existência de fraude.

Portanto, nas perspectivas realista (a jurisdição como instrumento para operar mudanças sociais desejadas pelos intérpretes), procedimentalista (a jurisdição como instrumento para proteger minorias insulares) e evolucionária (a jurisdição como instrumento para adaptar o significado dos textos jurídicos à solução mais eficiente, ou ótima - *optimal*, segundo o propósito ou função da norma), o intérprete pode aplicar os referidos precedentes trabalhistas para proibir desconsideração das opções de estruturação negocial eleita pelos particulares, inclusive para fins tributários.

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

No caso em exame, o órgão julgador de origem não identificou elementos suficientes para cravar a intenção em escamotear ou ocultar o fato jurídico tributário, tampouco um de seus elementos constitutivos.

Pelo contrário, observou-se que os valores declarados eram muito próximos aos valores efetivamente devidos.

A propósito, para referência rápida, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

A decisão administrativa mediante a qual a Autoridade Tributária não homologou as compensações relativas às retenções dos 11% foi objeto de manifestação de inconformidade. Tal contestação foi julgada improcedente por esta 6ª Turma da DRJ/SDR, por meio do Acórdão nº 15-45.342, de 24 de outubro de 2018. Da análise dos autos do processo administrativo fiscal nº 10830.725637/2017-40 e dos sistemas da RFB, constata-se que o contribuinte realizou compensações de retenções na fonte fundadas no art. 31 da Lei nº 8.212/91 no período de 06/2012 a 01/2017 sem atender ao requisito da declaração das retenções sofridas no campo apropriado da GFIP (campo Retenção – Valor Informado). Porém, constam dos registros da RFB recolhimentos mediante Guias de Previdência Social – GPS referentes a retenções (códigos 2631 e 2640) em valores muito próximos dos arguidos pela empresa. Juntei aos autos uma planilha contendo o resultado do levantamento realizado nos registros da RFB com a comparação entre os recolhimentos realizados em favor do contribuinte referentes a retenções dos 11% (GPS) e as compensações realizadas pelo contribuinte (GFIP). A planilha foi juntada em formato paginável na fl. 1.714. Foi também trazida para os autos a versão original da planilha, não paginável, juntamente com consulta ao sistema Informar, que confirmou os valores obtidos no sistema ContÁgil (fls. 1.715-1.716)). Com base nos dados obtidos, é possível verificar que, no conjunto de todos os estabelecimentos da empresa e de todo o período apurado, os valores retidos recolhidos são bastante próximos dos valores compensados. A constatação desses recolhimentos afasta a hipótese de falsidade da declaração porque resta evidente que não havia materialmente uma vantagem a ser obtida pelo contribuinte perante o Fisco. Ao mesmo tempo em que os dados apontam para uma insuficiência de controle da empresa sobre os seus créditos decorrentes das retenções dos 11%, eles atestam a sua boa-fé em relação a essa questão específica. Portanto, mesmo sendo indevida a compensação, não procede a aplicação da multa isolada relativa às retenções dos 11%.

Ausente a identificação de elementos consistentes e inequívocos que permitissem considerar que a conduta do sujeito passivo se voltou conscientemente à obnubilação das

autoridades tributárias, deveras é inaplicável a multa à razão de 150% do valor devido a título de tributo.

Ante o exposto, mantenho o acórdão-recorrido, no ponto.

### **3 . Recurso voluntário**

#### **3.1 Preliminar**

Argumenta o recorrente que o ato de constituição do lançamento é nulo, por faltar-lhe motivação e fundamentação específicas, de modo a violar o art. 142 do CTN e o art. 9º do Decreto 70.235/1972.

Em especial, afirma-se que a autoridade lançadora não teria apontado, de modo específico e ostensivo a razão pela qual o sujeito passivo teria classificado equivocadamente o risco da atividade desempenhada pela mão-de-obra cedida.

Se o lançamento estiver motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que ele seja eventualmente revisto em sede administrativa ou judicial, não haverá violação dos dever de motivação.

Se, com base na motivação e na fundamentação do lançamento, for possível ao então impugnante bem conhecer o quadro fático-jurídico, e apresentar seus contra-argumentos, descaracterizar-se-á a alegada violação ao direito de defesa (art. 59, II do Decreto 70.235/1972).

Ante o exposto, rejeito o argumento.

Mérito

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado é semelhante à indagação há pouco analisada, modificada apenas seu objeto. Neste ponto, discute-se a aplicação da multa de 150% em relação às compensações pertinentes ao SAT.

Como visto no tópico precedente, a aplicação dessa penalidade pressupõe a identificação de conduta intencional, destinada a dar ou a modificar a aparência do fato jurídico tributário, com o objetivo de suprimir ou de reduzir tributo devido.

Apenas em reforço da constatação sobre a imprescindibilidade da identificação do dolo e da própria conduta manipulativa, seguem-se as seguintes ementas:

**Numero do processo:**10972.720025/2013-12

**Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:**Segunda Câmara

**Seção:**Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:**Fri Jul 14 00:00:00 UTC 2023

**Data da publicação:**Mon Jul 31 00:00:00 UTC 2023

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 MULTA QUALIFICADA. AFASTAMENTO. SÚMULA CARF Nº 14 A simples apuração de omissão fatos geradores de imposto de renda por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Não caracterizada a ação ou omissão dolosa que leve à sonegação e/ou fraude, a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR COMPLEXIVO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.150, § 4º DO CTN. O fato gerador do imposto de renda é complexivo e só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Na ausência de dolo, fraude ou simulação o prazo decadencial para lançamento deve ser aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28. Nos termos da Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

**Numero da decisão:**2202-010.149

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto com relação ao pedido de parcelamento de débitos, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para reconhecer a decadência do ano-calendário de 2007. (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Presidente (documento assinado digitalmente) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

**Nome do relator:**SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA

**Numero do processo:**15983.000387/2007-30

**Turma:**Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

**Câmara:**Quarta Câmara

**Seção:**Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:**Thu Jan 14 00:00:00 UTC 2021

**Data da publicação:**Mon Feb 01 00:00:00 UTC 2021

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/10/2005 a 30/10/2005 DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA Não ficou constatado, na acusação fiscal, ter o contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação com a intenção de impedir/retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador

da obrigação tributária. PRAZO DECADENCIAL. O Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o que resultou na expedição da Súmula Vinculante nº 8. DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO O direito da fazenda pública constituir o crédito tributário da contribuição previdenciária extingue-se com o decurso do prazo decadencial previsto no CTN. Na hipótese de lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I.

**Numero da decisão:**2401-009.098

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier – Presidente (documento assinado digitalmente) Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

**Nome do relator:**Andrea Viana Arrais Egypto

**Numero do processo:**10909.003317/2004-60

**Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:**2ª SEÇÃO

**Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:**Wed Feb 15 00:00:00 UTC 2012

**Data da publicação:**Wed Feb 15 00:00:00 UTC 2012

**Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 1999, 2000, 2001 IRPF OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL MULTA QUALIFICADA. Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido. Apenas a omissão de rendimentos da atividade rural, que decorre da desconsideração de contratos de parceria rural apresentados pelo contribuinte, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN. IRPF OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO PAGAMENTO ANTECIPADO DECADÊNCIA. O imposto de renda pessoa

física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso em apreço, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN. No caso, relativamente ao ano-calendário 1998, inclusive, o contribuinte efetuou recolhimento de imposto de renda pessoa física, conforme indicado pela própria autoridade lançadora, sendo que o auto de infração envolve apenas diferenças e não os valores integrais eventualmente devidos. Ademais, a acusação de dolo, fraude ou simulação restou afastada. Lançamento atingido pela decadência quanto ao ano-calendário 1998. Recurso especial negado.

Numero da decisão:9202-001.970

**Decisão:**Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

**Matéria:**IRPF- ação fiscal (AF) - atividade rural

**Nome do relator:**GONCALO BONET ALLAGE

**Numero do processo:**16095.720137/2016-88

**Turma:**Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

**Câmara:**Segunda Câmara

**Seção:**Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:**Tue Sep 24 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:**Wed Oct 30 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. Acolhem-se Embargos de Declaração para sanear contradição entre o fundamento do voto de mérito e do voto vencedor relativamente à qualificação da multa de ofício. RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO. A afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades, não constitui fraude ou simulação. A favor do sujeito passivo estão a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular. Logo, a divergência entre o sujeito passivo e a fiscalização quanto a operacionalização do planejamento tributário seriam insuficientes para caracterizar a fraude ou simulação e não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto às atividades do grupo empresarial.

Numero da decisão:3201-005.683

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, apenas para assentar que a posição vencedora relativamente à impossibilidade de qualificação da multa de ofício, por interpretação lógica, deverá acompanhar a posição manifestada pelo Relator quanto ao mérito apenas pelas conclusões, por entender não ter ocorrido a comprovação do efetivo cometimento de conduta dolosa pelo contribuinte. (documento assinado digitalmente) Charles Mayer de Castro Souza - Presidente (documento assinado digitalmente) Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafeta Reis, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente convocado), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente). Ausente o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, substituído pelo conselheiro Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado).

**Nome do relator:**TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO

**Numero do processo:**10735.002491/2005-13

**Turma:**Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

**Câmara:**Quarta Câmara

**Seção:**Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:**Thu Mar 15 00:00:00 UTC 2018

**Data da publicação:**Tue Apr 24 00:00:00 UTC 2018

**Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000 DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SONEGAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 14 DO CARF. O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao imposto de renda decaiu em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, salvo ocorrência comprovada de dolo, fraude ou simulação, em virtude de ser por homologação o lançamento do referido tributo A simples reiteração da suposta prática de omissão, por si só, não enquadraria o contribuinte na hipótese de dolo, fraude ou simulação, mormente diante dos demais indícios e da atividade por ele desenvolvida. Caberia ao autuante se aprofundar na produção probatória. Aplicação da Súmula 14 do CARF.

**Numero da decisão:**1401-002.311

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício nos termos do voto do Relator (assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente. (assinado digitalmente) Daniel Ribeiro Silva - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (VicePresidente), Luiz Rodrigo de

Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

**Nome do relator:**DANIEL RIBEIRO SILVA

**Numero do processo:**16707.003360/2005-69

**Turma:**1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:**1ª SEÇÃO

**Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:**Tue Mar 12 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:**Wed Apr 24 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2000 MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONDUTA REITERADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/ reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta são muito importantes para a aplicação da multa qualificada. Se pelas circunstâncias que remanesceram nos autos, não há como dizer que houve omissões relevantes de forma recorrente, também não há como restabelecer a multa qualificada, e nem como afastar a decadência.

**Numero da decisão:**9101-004.065

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. (assinado digitalmente) Rafael Vidal De Araujo - Presidente em exercício e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

**Nome do relator:**RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

**Numero do processo:**16707.100152/2005-15

**Turma:**Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

**Câmara:**Quarta Câmara

**Seção:**Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:**Thu Dec 06 00:00:00 UTC 2018

**Data da publicação:**Thu Jan 10 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1999, 2001 IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações. No presente caso, especificamente quanto a omissão de rendimentos, não houve qualquer recolhimento de saldo do imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

Numero da decisão:2401-005.920

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a para 75%. (assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier - Presidente (assinado digitalmente) Rayd Santana Ferreira - Relator Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

**Nome do relator:**RAYD SANTANA FERREIRA

**Numero do processo:**10970.000164/2008-89

**Turma:**1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:**1ª SEÇÃO

**Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:**Mon Nov 08 00:00:00 UTC 2021

**Data da publicação:**Mon Jan 03 00:00:00 UTC 2022

**Ementa:**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 RECURSO ESPECIAL. JUROS SOBRE MULTA.

ENTENDIMENTO SUMULADO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do recurso especial, quando o recorrido adota entendimento já sumulado pelo CARF (artigo 67, parágrafo 3º do RICARF). MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE. INAPLICABILIDADE. Os lançamentos de ofício para a exigência de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, devem ser acrescidos da multa de ofício de 75%. A ausência de comprovação, pela autoridade lançadora, de dolo ou fraude no caso concreto impede a qualificação da multa. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. Constatado que houve pagamento, ainda que a menor, do valor dos tributos devidos e sujeitos a lançamento por homologação, deve ser observado, para fins de decadência, o dies a quo previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Numero da decisão:9101-005.844

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. (documento assinado digitalmente) Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

**Nome do relator:**ANDREA DUEK SIMANTOB

**Numero do processo:**10510.001537/2004-22

**Turma:**1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:**1ª SEÇÃO

**Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:**Thu Nov 22 00:00:00 UTC 2012

**Data da publicação:**Thu Jan 24 00:00:00 UTC 2013

**Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA - INAPLICABILIDADE. Descabe a imputação de multa no percentual qualificado se a autoridade lançadora não especifica nos autos a conduta que em tese poderia ser motivo caracterizador do evidente intuito de fraude.

Numero da decisão:9101-001.529

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (ASSINADO DIGITALMENTE) Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente. (ASSINADO DIGITALMENTE) Karem Jureidini Dias- Relator. EDITADO EM: 16/12/2012 Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

**Matéria:**IRPJ - AF - lucro real (exceto.omissão receitas pres.legal)

**Nome do relator:**KAREM JUREIDINI DIAS

No caso em exame, o órgão julgador de origem explicita que o intuito de agir com falsidade pode ser haurido a partir de duas circunstâncias:

Segundo os CNAEs das atividades desempenhadas, era inequívoco que o recorrente sabia que a alíquota correta a ser aplicada seria a equivalente a 3%; e

O recorrente deixou de retificar as declarações e obrigações acessórias aplicáveis, mesmo depois de instado pela autoridade tributária.

Para auxiliar na boa compreensão da matéria, transcrevo o seguinte trecho do acórdão-recorrido (fls. 1.724):

Da análise dos autos do processo administrativo fiscal nº 10880.730551/2017-43 e dos sistemas da RFB, constata-se que o contribuinte declara em GFIP o autoenquadramento das atividades principal e preponderante no CNAE 7820/5-00 (locação de mão de obra temporária) em todos os seus estabelecimentos, exceto na filial 0027-58, para a qual o autoenquadramento foi feito no CNAE 7810/8-00 (seleção e agendamento de mão de obra) estritamente nas competências 02 a 05/2016.

Até a competência 08/2012, o contribuinte informava a alíquota SAT de 3%. No entanto, a partir de 09/2012, passou a informar a alíquota de 1%, mantendo a declaração do autoenquadramento nos códigos de atividade preponderantes acima informados, em desconformidade com o prescrito na legislação pertinente.

De 09/2012 a 05/2013, realizou compensações relativas às contribuições previdenciárias correspondentes à diferença entre as alíquotas de 3% para 1% nas competências 09/2007 a 08/2012.

Tais compensações foram expressamente não homologadas, restando não extintos os créditos correspondentes da União indevidamente compensados. Para ambas as atividades econômicas (CNAE 7820/5-00 e 7810/8-00), a legislação prescreve a alíquota de 3% para o SAT, conforme se extrai do Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009.

O enquadramento da atividade preponderante nos correspondentes graus de risco deve ser feito com base no critério previsto nos §§ 3º e 4º do artigo 202 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, e no inciso II do § 1º do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, ou seja, com base na atividade que ocupa o maior número de segurados empregados no estabelecimento e com base na tabela constante do Anexo V do RPS.

Tal fato não é matéria controversa, sendo de conhecimento do contribuinte desde o início das compensações, tanto que até 08/2012 ele adotava a alíquota correta, correspondente ao CNAE da atividade preponderante por ele declarada. *[grifei]*

Expressamente, o art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 estabelece que a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição “7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária”.

Para justificar a adoção da alíquota divergente com a própria atividade preponderante declarada, o contribuinte argumentou que se baseou nas condições ambientais dos empregados, atestada nos laudos técnicos das condições ambientais de trabalho (LTCAT), bem como da análise pormenorizada da empresa realizada através da divisão de departamentos/funções, tendo concluído que “nos períodos entre 09/2007 a 08/2012, a atividade preponderante da empresa encontrava-se em grau leve, ou seja, sob alíquota SAT de 1%, visto que mais da metade dos empregados encontram-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, conforme prescrito pelos laudos técnicos elaborados”. *[grifei]*

Intimado para retificar as declarações tributárias antes do início do procedimento fiscal, a empresa rejeitou a orientação. *[grifei]*

Ao realizar a compensação sob procedimento manifestamente contrário à legislação tributária, mantendo as declarações de origem dos seus supostos créditos (09/2007 a 08/2012) com o autoenquadramento no CNAE 7820/5-00 e com a informação da sujeição à alíquota de SAT de 3%, e mantendo o autoenquadramento no CNAE 7820/5-00 nas GFIP em que foram realizadas as compensações (09/2012 a 05/2013), o contribuinte teve por evidente intenção ocultar o seu ato e dificultar a detecção da irregularidade pela Administração Tributária.

O próprio órgão julgador de origem reconhece que o recorrente possuía entendimento diverso àquele da Fiscalização, de modo a caracterizar divergência de interpretação.

A não ser em casos extremos, chapados, para além de qualquer dúvida razoável, a constatação da existência de interpretação divergente dos textos legais não deve ser graduada em seu valor, nem avaliada como certa, pela autoridade tributária. Tanto os sujeitos passivos, como as autoridades tributárias, não podem ser apenados por atribuir à legislação de regência um sentido que eventualmente seja tido por incorreto, seja por órgãos administrativos de controle, seja pelo

Judiciário. O afastamento do intuito de falso se dá com a boa-fé do intérprete, e não com sua capacidade precognitiva ou de vaticínio.

Não se pode descartar, por linearmente absurda, a interpretação que dá às circunstâncias fáticas da atividade desempenhada precedência sobre eventuais presunções legais.

Em relação à circunstância de o sujeito passivo não ter prontamente aderido à interpretação adotada pela autoridade tributária, também observo existir mecanismos, administrativos e judiciais, destinados a levar dissensos à solução, de acordo com o sistema jurídico. O recorrente tinha a expectativa legítima de poder se insurgir contra o que entendia ser uma interpretação equivocada do texto legal, pela autoridade tributária, ainda que pela via do autoenquadramento, e posterior impugnação do lançamento. Se esse caminho é eficiente ou arriscado, esse juízo não afasta o direito de petição.

Assim, por não encontrar elemento inequívoco a qualificar a conduta do recorrente como intencional, com o objetivo de ocultar ou camuflar os fatos jurídicos tributários e seus elementos constitutivos, considero ausentes os pressupostos que permitiriam a aplicação da multa de 150%.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO dos recursos, e NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, enquanto DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Parabenizo o Ilustre Relator pelo voto e registro que o mesmo restou vencido quanto à aplicação da multa isolada, aplicada em dobro, quando da constatação das hipóteses previstas no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, que assim disciplina:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas, becco 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.

Transcrevo inicialmente os fundamentos do julgador de piso para a manutenção do lançamento:

Uma vez constatada a realização de compensação indevida, cumpre verificar se o contribuinte se utilizou do expediente de fazê-la com falsidade, com subversão dos fatos. Isto porque não é o simples inadimplemento que configura a situação da multa isolada, mas a sua realização qualificada, ou seja, mediante o emprego da falsidade, agindo o sujeito passivo com dolo na intenção manifesta de elidir o pagamento do tributo, mediante a consideração de fatos não ocorridos ou ocorridos de forma diversa da realidade demonstrada nos autos.

#### 5.1 COMPENSAÇÕES RELATIVAS AO SAT

A decisão administrativa mediante a qual a Autoridade Tributária não homologou as compensações relativas ao SAT foi objeto de manifestação de inconformidade. Tal contestação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/CGE, por meio do Acórdão nº 04-44.910, de 24 de janeiro de 2018, tendo a empresa interessada apresentado recurso voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pendente de julgamento.

Da análise dos autos do processo administrativo fiscal nº 10880.730551/2017-43 e dos sistemas da RFB, constata-se que o contribuinte declara em GFIP o autoenquadramento das atividades principal e preponderante no CNAE 7820/5-00 (locação de mão de obra temporária) em todos os seus estabelecimentos, exceto na filial 0027-58, para a qual o autoenquadramento foi feito no CNAE 7810/8-00 (seleção e agendamento de mão de obra) estritamente nas competências 02 a 05/2016. Até a competência 08/2012, o contribuinte informava a alíquota SAT de 3%. No entanto, a partir de 09/2012, passou a informar a alíquota de 1%, mantendo a declaração do autoenquadramento nos códigos de atividade preponderantes acima informados, em desconformidade com o prescrito na legislação pertinente. De 09/2012 a 05/2013, realizou compensações relativas às contribuições previdenciárias correspondentes à diferença entre as alíquotas de 3% para 1% nas competências 09/2007 a 08/2012. Tais compensações foram expressamente não homologadas, restando não extintos os créditos correspondentes da União indevidamente compensados.

Para ambas as atividades econômicas (CNAE 7820/5-00 e 7810/8-00), a legislação prescreve a alíquota de 3% para o SAT, conforme se extrai do Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009. O enquadramento da atividade preponderante nos correspondentes graus de risco deve ser feito com base no

critério previsto nos §§ 3º e 4º do artigo 202 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, e no inciso II do § 1º do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, ou seja, com base na atividade que ocupa o maior número de segurados empregados no estabelecimento e com base na tabela constante do Anexo V do RPS. Tal fato não é matéria controversa, sendo de conhecimento do contribuinte desde o início das compensações, tanto que até 08/2012 ele adotava a alíquota correta, correspondente ao CNAE da atividade preponderante por ele declarada.

Expressamente, o art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 estabelece que a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição “7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária”.

Para justificar a adoção da alíquota divergente com a própria atividade preponderante declarada, o contribuinte argumentou que se baseou nas condições ambientais dos empregados, atestada nos laudos técnicos das condições ambientais de trabalho (LTCAT), bem como da análise pormenorizada da empresa realizada através da divisão de departamentos/funções, tendo concluído que “nos períodos entre 09/2007 a 08/2012, a atividade preponderante da empresa encontrava-se em grau leve, ou seja, sob alíquota SAT de 1%, visto que mais da metade dos empregados encontram-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, conforme prescrito pelos laudos técnicos elaborados”.

Conforme esclarecido acima, o contribuinte sofreu autuação por meio da qual foi glosada a compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) como forma de extinção dos créditos tributários apurados nas competências 09/2012 a 05/2013 (10 meses), uma vez que os pretensos créditos informados eram provenientes de diferença entre as alíquotas RAT de 3% para 1%. Conforme relata a fiscalização, o contribuinte declarava em GFIP o autoenquadramento das atividades principal e preponderante no CNAE 7820/5-00 (locação de mão de obra temporária) em todos os seus estabelecimentos, e até a competência 08/2012 informava a alíquota SAT de 3%, o que estava de acordo com a legislação que rege a matéria. No entanto, a partir de 09/2012 passou a informar a alíquota de 1%, mantendo a declaração do autoenquadramento em desconformidade com o prescrito na legislação pertinente, aproveitando-se do pretense crédito oriundo da diferença das alíquotas de 3% para 1% informadas nas competências 09/2007 a 08/2012 para compensar tributos devidos nas competências 9/2012 a 5/2013. Tais compensações foram expressamente não homologadas, uma vez que para as atividades econômicas desenvolvidas pelo recorrente a legislação prescreve a alíquota de 3% para o SAT, matéria pacífica e de conhecimento do contribuinte.

Mesmo intimado da não homologação da compensação e para retificar as declarações antes do início do procedimento fiscal, a empresa rejeitou a orientação. Conforme concluiu o julgador de piso:

Ao realizar a compensação sob procedimento manifestamente contrário à legislação tributária, mantendo as declarações de origem dos seus supostos

créditos (09/2007 a 08/2012) com o autoenquadramento no CNAE 7820/5-00 e com a informação da sujeição à alíquota de SAT de 3%, e mantendo o autoenquadramento no CNAE 7820/5-00 nas GFIP em que foram realizadas as compensações (09/2012 a 05/2013), o contribuinte teve por evidente intenção ocultar o seu ato e dificultar a detecção da irregularidade pela Administração Tributária.

Entendo, portanto, que houve dolo por parte do contribuinte no procedimento compensatório irregular adotado e que estão presentes os dois requisitos para a aplicação da multa isolada referente às compensações relativas ao SAT, que reputo procedente.

De se registrar que a glosa das compensações foi mantida, conforme se extrai do PAF 10880.730551/2017-43, cuja ementa, resultado e parte do voto, que podem ser consultados no sítio do CARF, são os seguintes:

#### COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Impõe-se a glosa dos valores indevidamente compensados, acrescida de multa de mora e juros de mora, quando ausente a comprovação pelo sujeito passivo da existência do seu direito creditório.

Acordam os membros do colegiado... No mérito por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário.

O ponto fulcral da presente controvérsia consiste no fato de saber se houve irregularidade no autoenquadramento efetuado pela recorrente. Verificou-se que não existiu erro de enquadramento no CNAE, que resultasse em recolhimento a maior da contribuição para o GILLRAT. De acordo com o ANEXO V (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009) - Relação de atividades Preponderantes e Correspondentes graus de Risco (conforme a classificação nacional de atividades Econômicas), a empresa deveria contribuir com a alíquota de 3% (três por cento) para todos os seus estabelecimentos:

...

Entretanto, sob o pretexto de eficaz gerenciamento de risco, a recorrente tenta se utilizar dos resultados obtidos em seu LTCAT para, sem qualquer amparo legal, submeter-se a uma alíquota de 1%.

...

Nesse caso, estamos a tratar de uma norma objetiva. Todas os estabelecimentos da recorrente que tenham como atividade preponderante as estabelecidas no quadro acima, devem se submeter à alíquota de 3% (três por cento). A referida regra não comporta exceção

Resta claro que o recorrente tinha pleno conhecimento da inexistência dos pretensos créditos e, mesmo intimado a retificar suas GFIP, preferiu permanecer na ilegalidade.

Resta então analisar se estão presentes, no presente caso, os elementos que configuram a prática ensejadora da multa isolada em dobro, quais sejam: **compensação indevida e comprovada falsidade da declaração apresentada.**

No que se refere ao primeiro elemento (compensação indevida), conforme já esclarecido acima, a norma que trata da alíquota SAT é objetiva e não comporta exceção, sendo certo que a alíquota aplicável no caso das atividades desenvolvidas pelo recorrente é de 3%, não tendo o mesmo demonstrado enquadrar-se em alíquota diversa. Conforme apontado pelo relator do PAF 10880.730551/2017-43:

o que pretende a recorrente, ao se compensar da diferença de alíquota de GILLRAT, mesmo se enquadrando em CNAE que lhe submetem à alíquota de 3% (três por cento), é questionar a validade de uma norma posta, qual seja o Decreto nº 3.048/1999, na redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009, sendo o presente processo administrativo fiscal via inadequada para travar essa discussão.

Sobre tal discussão já foi colocada uma pá de cal no referido PAF 10880.730551/2017-43, de forma que não restam dúvidas terem sido indevidas as compensações declaradas em GFIP.

Ainda conforme determina o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, diante de compensação indevida, caso se comprove falsidade da declaração apresentada, o contribuinte sujeita-se à multa de 75% aplicada em dobro sobre o valor indevidamente compensado.

Quanto a esse segundo elemento, falsidade da declaração apresentada, a contribuinte, ao realizar as compensações, sabendo da inexistência dos créditos declarados, e ainda mesmo sendo intimada a retificar as informações em GIFFP, o que não o fez, agiu com intuito de suprimir ou reduzir, deliberadamente, as contribuições sociais previdenciárias, o que configura a conduta ilegal de falsidade nas declarações, elemento necessário e indispensável para a cobrança da multa isolada, conforme teor do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, acima transcrito.

Neste aspecto, cumpre mencionar que a inserção de informações na GFIP, cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampara o direito de compensação de créditos junto ao Fisco (inserção de dados relativos a créditos inexistentes, não dotados de liquidez e certeza), configura a hipótese de falsidade da declaração, uma vez que a recorrente que deliberadamente inseriu a informação em GFIP com o fim de se eximir-se da obrigação de recolhimento de tributos, o que configura o tipo previsto o § 10 do artigo 89 da Lei 8212/91, e a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, inciso I e §1º da Lei 9.430/96

O que deve ser verificado para a caracterização de uma declaração falsa, que enseje uma penalização pela compensação de um crédito inexistente, é a prática, por parte do contribuinte, de diversas condutas que acabam por demonstrar que a compensação é indevida, visto que baseada em crédito inexistente, em razão de não ser suportado por fatos. No caso dos autos, constata-se a prática da irregularidade em razão da repetição ao longo mais de 5 anos em

informar em GIFP alíquota SAT menor do que aquela prevista na legislação, e ao longo de 10 meses proceder ao abatimento dos valores devidos à Previdência Social com a inserção de compensações de créditos inexistentes.

Assim, além de indevida, também restou configurada a falsidade na declaração apresentada: a contribuinte tentou aproveitar-se de créditos sobre os quais não pairam dúvidas razoáveis sobre a sua inexistência, nos termos da legislação; dessa forma, tentou eximir-se do pagamento do tributo por meio de inserção de informações falsas em GFIP, o que não se trata de mero equívoco.

Registro por fim que há farta jurisprudência no âmbito deste Conselho no sentido de que, uma vez comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada. Nesse sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 2301-002.736 pelo Conselheiro Mauro José da Silva:

O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

...

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade ( ex.: incluir na carteira de habilitação que o motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

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

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo.

...

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, diverso da realidade jurídica. Ressalta-se mais uma vez que a lei não exige o dolo para aplicação da multa; as infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150%, por ausência de falsidade. Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos que se revelou falsa, de forma que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

Nesse mesmo sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 9202-005.308, da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9.430....

...

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

...

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a

necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”...

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Posto isso, nega-se provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva