



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 19613.731086/2021-79 |
| ACÓRDÃO | 2202-011.754 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 21 de janeiro de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | EMPRESA SAO LUIZ VIACAO LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO DECLARADA EM GFIP. REGIME DE CPRB. GLOSA POR AUSÊNCIA DE APURAÇÃO, CONFISSÃO OU PAGAMENTO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO DE TERCEIROS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA TITULARIDADE DO CRÉDITO E DE MEMÓRIA DE CÁLCULO. REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA.

1. CASO EM EXAME

1.1 Recurso voluntário interposto contra acórdão da 26ª Turma da DRJ08, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório que não homologou valores compensados declarados em GFIP, reconhecendo exigibilidade de crédito tributário e aplicando multa isolada de 150%, por suposta falsidade na declaração.

1.2 A decisão de origem entendeu ausente comprovação da titularidade, certeza e liquidez dos créditos utilizados, bem como reconheceu a impossibilidade de compensação com créditos de terceiros e a inexistência de opção válida pelo regime da CPRB, mantendo a glosa das compensações e a exigência do crédito tributário, além da multa isolada qualificada.

2.II QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1 Há duas questões em discussão:

2.1.1 Saber se os valores lançados no campo “compensação” das GFIPs da parte-recorrente podem ser considerados como ajuste técnico decorrente do regime da CPRB, excluindo a natureza de compensação tributária formal.

2.1.2 Saber se a penalidade aplicada a título de multa isolada qualificada, com base no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991, é juridicamente exigível no caso concreto.

3.III RAZÕES DE DECIDIR

3.1 A legislação tributária exige, para fins de compensação, a comprovação da titularidade, liquidez e certeza dos créditos utilizados, vedando expressamente o uso de crédito de terceiros, ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico (CTN, art. 170; Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/2005).

3.2 Conforme assentado no acórdão recorrido, a parte-recorrente não demonstrou, por meio de apuração, confissão ou pagamento, a adesão ao regime da CPRB no período fiscalizado, sendo inaplicável o procedimento de harmonização sistêmica previsto no ADE CODAC nº 93/2011.

3.3 Ausente a comprovação da opção válida pela CPRB, os lançamentos no campo “compensação” das GFIPs foram corretamente glosados, pois desprovidos de substrato documental que os ampare, não sendo possível reconhecer a natureza meramente técnica dos referidos lançamentos.

3.4 A parte-recorrente, embora tenha invocado o regime da CPRB como obrigatório em razão do enquadramento no CNAE 49.21-3/01, não apresentou qualquer declaração formal, confissão ou pagamento que configurasse, no caso concreto, a adesão expressa e irretratável exigida pela legislação vigente e pelas orientações interpretativas da administração tributária (SCI COSIT nº 3/2022).

3.5 Tampouco foram apresentados documentos e memória de cálculo por competência, aptos a demonstrar a origem e legitimidade dos valores lançados no campo “compensação”, condição necessária para a homologação pretendida.

3.6 A alegação de sucessão trabalhista de fato ou solidariedade decorrente de grupo econômico não autoriza a compensação de crédito de empresa diversa, sendo mantida a glosa com fundamento na titularidade exclusiva exigida para o exercício da compensação.

3.7 Em relação à penalidade aplicada, verificou-se que o lançamento da multa isolada no patamar de 150% careceu de demonstração inequívoca de dolo, fraude ou falsidade, fundamentos imprescindíveis para a subsunção ao art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991, motivo pelo qual deve ser afastada a qualificadora, com a consequente redução da multa ao patamar ordinário de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente ao recurso, exceto o pedido relativo à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir a multa isolada. Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 26ª Turma da DRJ08, de lavra do Auditor-Fiscal Paulo Roberto Lara dos Santos (Acórdão 108-038.320):

Trata, os autos, de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório VR 08RF DEVAT nº 4.334/2022 de lavra da autoridade competente da Equipe Regional de Compensação Previdenciária vinculada à Delegacia jurisdicionante que não homologou os valores compensados declarados em GFIP pela Contribuinte acima identificada, tornando exigível crédito tributário no importe de R\$ 8.897.730,38 (Oito milhões, oitocentos e noventa e sete mil, setecentos e trinta reais e trinta e oito centavos) em decisão assim passada:

Segundo consta do Despacho recorrido, a Contribuinte, intimada a prestar esclarecimentos e trazer aos autos documentação comprobatória da origem dos créditos compensados, aí inclusos justificativa por escrito e planilha eletrônica contendo memória de cálculo dos valores informados em GFIP, teria apresentado resposta “incompleta e insatisfatória”, na medida em que não elaborou planilha contendo a memória de cálculo dos valores compensados, tampouco apresentou detalhadamente as informações e comprovações que justifiquem, por competência, a origem e a legitimidade das compensações.

Nesse compasso, a empresa fiscalizada teria aduzido que o crédito pleiteado seria objeto de sucessão trabalhista do vínculo empregatício na medida em que a

empresa VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA teria absorvido informalmente os empregados da empresa fiscalizada, que ficou sem exercer as atividades operacionais no período, de maneira que a empresa sucessora teria passado a arcar com o salário dos empregados da sucedida e a realizar o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, embora reconheça que a sucessão formal do vínculo empregatício somente veio a se efetivar em 02/2020. Assim, os créditos utilizados em sua GFIP para compensação seriam oriundos das contribuições previdenciárias recolhidas pela VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA, no âmbito de um suposto Grupo Econômico, não sendo razoável uma dúplice exigência, na medida em que a empresa sucessora recolhia a contribuição patronal pelo sistema de incidência sobre o faturamento bruto.

Munido dessas informações, a Auditoria considerou que a estrutura corporativa de grupo econômico não torna válida a confusão patrimonial entre entidades do mesmo conglomerado, ponderou a impossibilidade do exercício da compensação com créditos de terceiros e a inexistência da comprovação de qualquer valor recolhido a maior que originasse o crédito pleiteado, tampouco qualquer memória de cálculo que detalhasse a origem dos valores compensados, de modo a não homologar os valores indevidamente compensados.

Demais disso, o Despacho infere a falsidade nas declarações de compensação, o que leva à imputação da multa isolada de 150% com supedâneo no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, que transita em autos apenados (processo nº 19613.724479/2022-15), bem como a existência, em tese, de crime contra a ordem tributária, objeto de Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.

Cientificada do feito em 24/03/2022 (fls. 56), porém irredesistindo-se com ele, a Interessada protocolou, em 22/04/2022 (fls. 59), sua competente manifestação de inconformidade (fls. 61-71), na qual deduz, em preliminares, a tempestividade e o cabimento da peça recursal pugnando pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da multa isolada, pleiteia o julgamento simultâneo da presente Manifestação com a Impugnação da multa isolada, traça a síntese fática do ocorrido e apresenta suas razões de inconformismo, conforme segue.

i) Do enquadramento legal da Empresa São Luiz Viação Ltda: No tópico, aduz que a empresa atuada é empresa de transporte rodoviário coletivo de passageiros com itinerário fixo, municipal, enquadrada no CNAE 49.21-3/01 e, nessa condição, sujeita a contribuição sobre a receita bruta (CPRB), nos termos do art. 7º, III da Lei nº 12.546/2011 em caráter impositivo, de maneira que não há falar-se em recolhimento sobre as remunerações pagas ou creditadas incidentes sobre a folha de pagamento. Ainda, pelo fato de não possuir faturamento, à época, não se aplicaria à contribuinte a hipótese da opção pela CPRB, devendo permanecer sem o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, consoante art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 7.828/2012, combinado com o art. 8º, § 5 da Instrução Normativa RFB nº 1812/2018.

Conclui, então, que “a contribuinte é desobrigada a recolher as contribuições previdenciárias patronais sobre a receita bruta, uma vez que não possuía faturamento no período fiscalizado, comprovando a inexistência do crédito tributário e a nulidade do lançamento da multa isolada.” (destaques no original)

ii) Das compensações em GFIP: No ponto, afirma que as compensações informadas em GFIP foram apenas o cumprimento do quanto disposto pelo Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011 (arts. 4º e 5º), que determina que a diferença relativa à contribuição previdenciária patronal entre o valor calculado pelo Sefip será informada no campo “compensação” das GFIPs nas competências correspondentes, desprezando-se a GPS gerada e recolhendo-se as contribuições substitutivas sobre a receita bruta em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

Finaliza sua argumentação nos seguintes termos, in verbis:

Resta claro que não há crédito tributário referente às Contribuições Previdenciárias Patronais no período entre o período de 01/2017 a 13/2019, visto que a EMPRESA SÃO LUIZ VIAÇÃO LTDA está enquadrada no CNAE de transporte rodoviário coletivo de passageiros, e, por não possuir receita, não está obrigada a recolher a dita contribuição.

Por fim, frisa-se que a compensação visualizada nos autos é um procedimento adotado no preenchimento da Guia de Recolhimento, até que ocorra a adequação do sistema. Logo, ao inexistir o crédito tributário estimado pela autoridade fiscal, o despacho decisório deve ser reformado para extinguir o débito tributário apurado e a multa isolada, conforme será sustentado no próximo item.

iii) Da inexistência da multa isolada: Por fim, aponta a ilegalidade do lançamento da multa isolada na hipótese vertente, visto que não houve compensação indevida e sequer crédito tributário, tampouco falsidade de declaração “(...) uma vez que o procedimento adotado sobre as contribuições previdenciárias patronais está discriminado na própria legislação vigente”. Destaca, ainda, a inconstitucionalidade da multa aplicada diante de mera negativa de homologação de compensações, nos termos do quanto decidido pelo STF no bojo do RE 796939, em sede de repercussão geral.

Posta nesses argumentos, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da multa isolada, o julgamento simultâneo dos autos e a procedência argumentativa com o fito de ver declarada a nulidade do procedimento administrativo e do crédito tributário correspondente, bem como da multa isolada.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No âmbito da sistemática administrativa tributária federal inexistente o preceito da instância julgadora receber, ou não, a impugnação ou manifestação de inconformidade com efeito suspensivo, sendo esta matéria atinente às unidades administrativas não julgadoras.

PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. GLOSA DE COMPENSAÇÃO

Compensação é o procedimento voluntário e facultativo através do qual o sujeito passivo pode se ressarcir de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social.

O instituto pressupõe um encontro de contas de um mesmo contribuinte, devedor e credor do Estado, estabelecendo a impossibilidade de compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional – CTN –, quais sejam, a certeza e a liquidez do crédito informado, os valores indevidamente compensados devem ser glosados.

CPRB. OPÇÃO.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo - atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Cientificado do resultado do julgamento em 21/08/2023, uma segunda-feira (fls. 105), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 13/09/2023, uma quarta-feira (fls. 106), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) O enquadramento legal da parte-recorrente como empresa de transporte coletivo de passageiros, sujeita ao regime da CPRB, afasta a exigência de recolhimento da contribuição patronal sobre a folha, ofendendo o princípio da legalidade e o art. 7º, III, da Lei nº 12.546/2011, pois, por não auferir receita no período, a contribuinte estaria desobrigada do recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

b) A glosa das compensações declaradas em GFIP viola o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011, porquanto os valores informados no campo "compensação" refletem mera adequação sistêmica exigida para empresas sob o

regime da CPRB, não configurando compensações nos termos do art. 156, II, do CTN.

c) A imputação de uso de créditos de terceiros fere o devido processo legal e a materialidade do lançamento, pois não há compensação com créditos da empresa Viação Campo Belo LTDA, sendo a indicação no campo “compensação” apenas decorrente da substituição da folha pela receita bruta.

d) A imposição de multa isolada de 150% viola o princípio da proporcionalidade e o art. 112 do CTN, pois não restou comprovado dolo, fraude ou falsidade nas declarações prestadas, sendo inaplicável o art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento fixado pelo STF no RE 796.939 (Tema 736 da repercussão geral).

e) A multa isolada aplicada ultrapassa os limites da capacidade contributiva e afronta a vedação constitucional ao confisco (art. 150, IV, da CF), na medida em que, somada ao crédito, atinge patamar superior a 100% do valor exigido.

f) A remessa de representação fiscal para fins penais é indevida e fere o princípio da legalidade penal (art. 5º, XXXIX, da CF), pois não houve prática de qualquer conduta típica prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, sendo inexistente qualquer supressão ou redução de tributo por meio doloso.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

6.1 Seja julgado o presente Recurso conjuntamente com o processo nº 19613-724.479/2022-15, por tratar-se da mesma matéria fática e de direito;

6.2 No mérito, seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, determinando a extinção do crédito tributário principal, posto que o valor declarado no campo “Compensação” da GFIP é decorrente da substituição das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações dos empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011;

6.3 Seja excluída a multa isolada, uma vez que não houve compensações, logo inexistente o fato gerador da penalidade, conforme demonstrado no decorrer do presente recurso;

6.4 Subsidiariamente, caso se venha, por absurdo, entender como devido alguma contribuição, a multa não poderia ultrapassar o patamar de 20% (vinte por cento) sobre o valor do débito principal, conforme a jurisprudência colacionada;

6.5 Seja suprimida a representação para fins penais, posto que não existiram atos praticados pelos sócios sobreviventes da Recorrente, que se amoldem ao tipo penal do art. 1º e 2º, da Lei 8137/90.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

A autoridade fiscal procedeu à auditoria das compensações de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP pela parte-recorrente, EMPRESA SÃO LUIZ VIAÇÃO LTDA, relativamente ao período de 01/2017 a 13/2019. O procedimento teve por objeto verificar a certeza e liquidez dos créditos utilizados na compensação, conforme exigido pela legislação tributária.

Inicialmente, foi instaurada diligência fiscal mediante expedição do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D), na qual foi oportunizado à parte a apresentação de documentação comprobatória da origem dos valores compensados. A parte-recorrente respondeu, admitindo que os créditos utilizados eram oriundos de recolhimentos efetuados por empresa terceira (VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA), pertencente ao mesmo grupo econômico, sob a alegação de sucessão trabalhista de fato, sem formalização jurídica à época dos fatos.

A fiscalização reiterou a intimação, demandando, além da documentação comprobatória, a memória de cálculo dos valores compensados. Novamente, a resposta foi considerada incompleta e insatisfatória, persistindo a ausência dos documentos exigidos e permanecendo a admissão do uso de crédito de terceiros.

Diante da manutenção dos indícios de irregularidade, foi convertido o procedimento em fiscalização formal, com a expedição do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), sendo novamente reiterado o pedido de comprovação documental da origem dos créditos compensados.

Em todas as respostas apresentadas, a parte-recorrente insistiu na tese de que houve sucessão trabalhista de fato e que, em virtude da solidariedade entre as empresas do

mesmo grupo econômico, seria legítimo compensar, em sua GFIP, os valores recolhidos por outra empresa. Contudo, permaneceu inerte quanto à apresentação da memória de cálculo, dos documentos comprobatórios e da comprovação da titularidade dos créditos utilizados.

Com base nos dispositivos legais citados, em especial o art. 170 do CTN, o art. 89 da Lei nº 8.212/1991 e a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, a autoridade fiscal concluiu que não é admitida a compensação com créditos de terceiros, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico. A prática, no entender da fiscalização, caracterizaria confusão patrimonial e desrespeito ao princípio da individualidade jurídica.

Diante da ausência de comprovação da titularidade, certeza e liquidez dos créditos compensados, a autoridade fiscal decidiu pela não homologação das compensações declaradas nas GFIP da parte-recorrente, relativas ao período indicado, no valor total de R\$ 8.897.730,38, determinando sua glosa e retorno à condição de exigibilidade no sistema da Receita Federal.

Além disso, reconheceu a falsidade das declarações prestadas em GFIP, aplicando a multa isolada de 150%, prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/1991, com fundamento na ausência de comprovação do crédito e na utilização de valores de terceiros, afirmando a existência de elementos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária, razão pela qual determinou a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar, inicialmente, que a decisão de não homologação das compensações previdenciárias foi proferida sem a devida observância das peculiaridades do seu enquadramento tributário. Em preliminar, sustentou a tempestividade da manifestação e a legalidade de sua apresentação, nos termos do art. 140 da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021, destacando que a impugnação suspende a exigibilidade tanto do crédito tributário quanto da multa isolada eventualmente lançada.

Apontou também a existência de identidade fática e jurídica entre os fundamentos da glosa das compensações e da aplicação da multa isolada, razão pela qual pleiteou o julgamento simultâneo da presente manifestação com a impugnação do auto de infração correspondente.

Em seguida, apresentou uma **síntese do procedimento fiscal**, na qual reiterou que não foram realizadas compensações passíveis de glosa, tampouco há crédito tributário exigível. Alegou que o preenchimento do campo “compensação” na GFIP não configuraria compensação de fato, mas mero reflexo de determinação sistêmica do Sefip, conforme o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011.

No mérito, sustentou, em três pontos principais, a inexistência de compensação tributária indevida:

Enquadramento legal – Afirmou estar enquadrada no regime da *contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB*, conforme previsto no art. 7º, III, da

Lei nº 12.546/2011 e no Decreto nº 7.828/2012, por desenvolver exclusivamente atividade de transporte coletivo de passageiros, CNAE 49.21-3-01. Alegou que, por não auferir receita no período fiscalizado (01/2017 a 13/2019), não estaria obrigada a recolher as contribuições patronais sobre a folha de pagamento nem tampouco a CPRB naquele período.

Natureza da informação na GFIP – Argumentou que os valores lançados no campo “compensação” da GFIP correspondem à diferença técnica entre o cálculo automático realizado pelo Sefip e o valor efetivamente devido no regime da CPRB. Asseverou que tal preenchimento decorre de orientação expressa no ADE CODAC nº 93/2011, não implicando reconhecimento de crédito ou realização de compensação tributária, mas tão somente a compatibilização dos sistemas até sua completa adequação.

Inexistência de multa isolada – Afirmou que, inexistindo compensação indevida, tampouco há fato gerador para a aplicação da multa isolada. Alegou não ter havido falsidade nas informações prestadas, tampouco dolo, erro ou má-fé, reforçando a tese de que o procedimento adotado estava respaldado em norma vigente. Acrescentou que a constitucionalidade da aplicação da multa isolada em tais hipóteses está sendo discutida no RE 796.939 perante o STF, em sede de repercussão geral.

Ao final, pediu:

- a. O recebimento e processamento da manifestação de inconformidade, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da multa isolada;
- b. O julgamento simultâneo desta manifestação com a impugnação da multa isolada no processo correlato;
- c. O reconhecimento da nulidade do procedimento fiscal e consequente arquivamento, por inexistência de crédito tributário e indevida glosa do campo “compensação” da GFIP;
- d. A declaração de nulidade da multa isolada, por ausência de fato gerador e inexistência de falsidade na declaração.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**, não reconhecendo o direito creditório pleiteado nas declarações de compensação formuladas em GFIP pela parte-recorrente.

O voto condutor expôs, inicialmente, que a apresentação tempestiva da manifestação de inconformidade tem por efeito automático a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme o art. 151 do CTN. Observou, todavia, que questões sobre suspensão

ou julgamento simultâneo da multa isolada não competem à DRJ, mas sim às unidades administrativas próprias.

No mérito, reiterou os fundamentos do despacho decisório, reafirmando que a compensação tributária exige que o crédito seja líquido, certo, e pertença ao mesmo sujeito passivo do débito. A DRJ pontuou que a tentativa de compensação com créditos oriundos de empresa diversa, ainda que do mesmo grupo econômico, configura desvio do instituto, vedado pelo art. 170 do CTN e pelo Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/2005.

Em relação à tese da parte-recorrente, segundo a qual não teria ocorrido compensação tributária *stricto sensu*, mas mera indicação técnica no campo “compensação” da GFIP, conforme o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011, a decisão enfrentou diretamente o argumento. A DRJ reconheceu que tal indicação, quando corretamente utilizada, não representa compensação tributária propriamente dita, mas mero ajuste sistêmico decorrente do regime da CPRB.

Entretanto, entendeu que **esse raciocínio não se aplicava ao caso concreto**, uma vez que a própria parte-recorrente, em manifestações anteriores, sustentava ter utilizado créditos oriundos da VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA., com base em sucessão trabalhista de fato, sem comprovação formal da substituição tributária por CPRB.

Além disso, a DRJ destacou que a adesão ao regime da CPRB exige manifestação expressa e irrevogável, por meio de pagamento da contribuição sobre a receita bruta ou apresentação de declaração correspondente. No caso, como a parte-recorrente não apresentou qualquer pagamento nem declaração de CPRB nas competências de 01/2017 a 13/2019, não se poderia reconhecer a substituição tributária com base apenas em alegação de enquadramento no CNAE correspondente.

A ausência de receita bruta no período também não dispensaria a empresa de demonstrar, nos termos legais, a opção e o enquadramento formal no regime substitutivo. Por consequência, não reconheceu qualquer validade aos valores lançados no campo “compensação” das GFIPs, por falta de substrato fático e documental.

Diante disso, concluiu-se que não houve comprovação da certeza, liquidez e titularidade dos créditos utilizados, tampouco regular opção pelo regime da CPRB, razão pela qual manteve-se a glosa das compensações e a consequente exigência do crédito tributário.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta, preliminarmente, a ocorrência de violação ao devido processo legal, por não ter sido respeitada a determinação legal de julgamento simultâneo da presente controvérsia com aquela referente à multa isolada, objeto de processo apensado. Alegou que a causa de pedir é idêntica em ambos os feitos – ou seja, a glosa da compensação declarada em GFIP – e que a cisão dos julgamentos viola o princípio da unidade da lide tributária.

Sustentou, ainda em preliminar, que o despacho decisório é nulo, por não observar os comandos normativos que regulam o regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB).

Alegou que a fiscalização teria ignorado a natureza do procedimento instituído pelo Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011, ao confundir a informação no campo “compensação” da GFIP com compensação tributária indevida. A ausência de motivação específica para refutar esse ponto configuraria, segundo o recorrente, vício de fundamentação apto a invalidar o lançamento.

No mérito, reiterou que não houve compensação tributária no período de apuração (01/2017 a 13/2019), mas tão somente o cumprimento das determinações do ADE CODAC nº 93/2011. Defendeu que a escrituração no campo “compensação” da GFIP decorre de ajuste técnico do sistema SEFIP, necessário para garantir a correta apuração da contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta. A suposta compensação, portanto, seria apenas instrumental, sem efeitos financeiros, não gerando recolhimento a menor nem o surgimento de crédito tributário.

O recorrente enfatizou que, durante o período auditado, não auferiu receita bruta, razão pela qual não estava obrigado ao recolhimento da CPRB nem tampouco da contribuição sobre a folha, nos termos do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 7.828/2012. Argumentou que, ao ser submetida compulsoriamente ao regime da CPRB, nos moldes do art. 7º, III, da Lei nº 12.546/2011, estava desobrigada de recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, o que afastaria qualquer exigibilidade de tributo naquele intervalo.

Quanto ao entendimento da autoridade julgadora de que a ausência de faturamento impediria a substituição da base de cálculo (folha pela receita), refutou o argumento afirmando que o próprio regime legal reconhece a substituição como impositiva às empresas enquadradas no CNAE correspondente. Invocou dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 2.053/2021, para sustentar que não há necessidade de formalização da opção pela CPRB em casos de enquadramento obrigatório e ausência de receita.

Ademais, rechaçou a premissa de que teria se valido de créditos de terceiros, ao afirmar que não houve compensação efetiva a ser glosada. Mencionou, ainda, que a menção a sucessão trabalhista de fato não se presta à constituição de crédito tributário, pois o crédito em si sequer foi utilizado, e sim apenas simulado tecnicamente pela operação do SEFIP.

Por fim, reiterou a tese da inconstitucionalidade da multa isolada nos casos de não homologação de compensações, conforme pendente de julgamento no STF (RE 796.939), e reforçou a inexistência de má-fé, dolo ou falsidade de declaração, afastando os elementos caracterizadores da infração.

Com base em tais fundamentos, o recorrente pediu:

- a) O conhecimento e provimento do recurso voluntário;
- b) O reconhecimento da nulidade do despacho decisório e do acórdão recorrido;
- c) A reforma do lançamento, com o reconhecimento da inexistência do crédito tributário e o consequente cancelamento das glosas declaradas em GFIP;
- d) A declaração de nulidade da multa isolada e de eventuais efeitos penais dela decorrentes.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

| MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO – AUTORIDADE LANÇADORA | ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO | FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO – DRJ | ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS |
|---|---|--|---|
| 1 Os valores compensados declarados em GFIP não foram homologados, pois não foi apresentada memória de cálculo discriminando a origem e legitimidade dos créditos, por competência. | O contribuinte alegou que não houve compensação de fato , apenas informação exigida pelo sistema SEFIP, conforme ADE CODAC nº 93/2011. | Reconheceu que o ADE CODAC nº 93/2011 trata de ajuste técnico, mas entendeu que no caso concreto não se tratava de mero ajuste sistêmico , pois não houve comprovação de crédito próprio, nem memória de cálculo. | Sustenta novamente que não houve compensação de fato, mas mera indicação técnica no campo “compensação” , conforme orientação do SEFIP e do ADE CODAC nº 93/2011. |
| 2 Os créditos informados foram declaradamente oriundos de outra empresa (Viação Campo Belo Ltda.) , sendo vedada a compensação com crédito de terceiros, ainda que do mesmo grupo econômico. | A parte impugnante reconheceu que os valores seriam de empresa do mesmo grupo, mas alegou sucessão trabalhista de fato , em que a empresa sucessora passou a arcar com os encargos. | A DRJ entendeu que o grupo econômico não autoriza confusão patrimonial , sendo vedada a compensação com créditos de terceiros (CTN, art. 170; Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/2005). | O recorrente nega que tenha realizado compensação com crédito de terceiro , afirmando que os valores jamais chegaram a ser efetivamente utilizados, sendo apenas lançados pelo sistema. |
| 3 A parte não comprovou a certeza e liquidez do crédito objeto da compensação, conforme exigido pela legislação (CTN e IN RFB nº 1.300/2012). | Alegou que, por estar submetida à CPRB e não auferir receita , não havia contribuição devida e, portanto, nenhuma compensação real teria ocorrido. | O acórdão reconhece a alegação de ausência de receita, mas afirma que a substituição pela CPRB exige manifestação expressa , via pagamento ou declaração. Não tendo ocorrido essa formalização, não há que se falar em regime substitutivo. | Reitera que a adesão à CPRB era compulsória para empresas do setor (transporte coletivo, CNAE 49.21-3/01) e que, sem receita, não havia tributo a recolher. Argumenta que a exigência de manifestação expressa se aplicaria apenas nos casos facultativos. |
| 4 Foi apontada falsidade na declaração por haver informação de compensação indevida em GFIP, ensejando a aplicação da multa isolada de 150% (art. 89, §10, Lei nº 8.212/91). | Sustentou que não houve compensação indevida nem dolo, e que o lançamento foi mero reflexo de parametrização sistêmica , conforme legislação vigente. | O acórdão reconhece que o tema da multa isolada será julgado em processo autônomo apensado, e não o enfrentou no mérito . | O recorrente reafirma a inexistência de compensação e, alternativamente, aponta a inconstitucionalidade da multa isolada por mera não homologação de compensação, conforme pendente no STF (RE 796.939). |
| 5 A fiscalização entendeu que, como não houve pagamento ou declaração da CPRB, a parte não formalizou a opção pelo regime substitutivo , devendo recolher com base na folha. | Alegou que, não auferindo receita , estava dispensada de recolhimento tanto da CPRB quanto da contribuição sobre folha, por força do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 7.828/2012. | A DRJ entendeu que, sem manifestação expressa da opção , o contribuinte permaneceu submetido à sistemática geral (contribuição sobre folha), tornando as informações em GFIP inconsistentes e passíveis de glosa. | Reitera que o enquadramento na CPRB era obrigatório para sua atividade, e que a ausência de receita bruta afasta qualquer recolhimento, mas não descaracteriza o regime . |

3 MÉRITO

3.1 CPRB: ENQUADRAMENTO, MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO E CONSEQUÊNCIA DA AUSÊNCIA DE APURAÇÃO, CONFISSÃO, OU PAGAMENTO.

O acórdão recorrido, após expor a sistemática da CPRB e a função do ADE CODAC nº 93/2011, concluiu que, no caso concreto, não se poderia reconhecer a substituição da contribuição patronal incidente sobre a folha pela CPRB, porque a opção pelo regime substitutivo dependeria de manifestação expressa mediante (i) pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta na competência de janeiro de cada ano ou na primeira em que houvesse receita bruta apurada, e/ou (ii) confissão/declaração, na forma indicada no próprio voto.

A decisão assentou que, como a própria contribuinte afirmava não possuir faturamento no período, não houve pagamento da “primeira contribuição sobre a receita bruta” e, portanto, “não há o que se substituir”. Com base nisso, reputou que, inexistindo apuração, confissão ou pagamento de CPRB no período, a fiscalização deveria apurar eventual tributo devido pelo regime geral da folha, e, por consequência, não mereceria reforma o despacho que desconsiderou as “compensações” e manteve a glosa.

De outra parte, a parte-recorrente sustenta, nas razões recursais, que o acórdão teria “ignorado” a disciplina aplicável às empresas do setor de transporte coletivo de passageiros (CNAE 49.21-3-01), defendendo que a CPRB, para essa atividade, seria impositiva e que, nos meses em que não auferiu receita/faturamento, estaria dispensada de recolher tanto a CPRB quanto as contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, invocando o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 7.828/2012 e o §5º do art. 8º da IN RFB nº 1.812/2018 (como trazidos no recurso).

Acrescenta, ainda, que a própria SCI COSIT nº 3/2022 admitiria manifestação da opção por meio de declaração confessória e afirma que a opção teria sido exteriorizada “conforme se verifica nas GFIPs”, ao lançar valores no campo “compensação”.

Como se poderá perceber ao longo desta análise, a adesão ao não ao regime alternativo é o pivô de todo o acórdão-recorrido, pois todos os fundamentos subsequentes lhe são ancilares, ao partirem da premissa comum e aceita de que não houve adesão, e que, portanto, tudo o que foi realizado pela recorrente deveria ser considerado como “compensação”, e não como “ajuste”.

Quanto à solução, o parâmetro de controle, nos limites do que foi efetivamente mobilizado na instância de origem e no recurso, envolve: (i) a disciplina da Lei nº 12.546/2011 sobre a CPRB, especialmente o trecho citado no acórdão quanto à manifestação da opção “mediante o pagamento” na competência de janeiro ou na primeira competência com receita bruta apurada; (ii) a reprodução, no voto, do procedimento de opção indicado na IN RFB nº 2.053/2021; e (iii) a referência, igualmente no acórdão, à SCI COSIT nº 3/2022, no sentido de que a

opção pode ser manifestada por pagamento ou por declaração confessória, e que, constatada a ausência de apuração, confissão, ou pagamento, a fiscalização deve apurar pelo regime da folha.

A Solução de Consulta Interna COSIT 3 (05/02/2013) não disciplina como devem proceder empresas sem faturamento ou sem receita (tema material de incidência e da dispensa de recolhimento).

O seu objeto é processual e procedimental, voltado a:

- caracterizar a GFIP como instrumento de confissão de dívida, apto a embasar exigência e inscrição em dívida ativa em caso de não pagamento no prazo;
- tratar do que ocorre quando não há dados suficientes na GFIP (fatos geradores/base/valores) — hipótese em que se aponta a necessidade de auto de infração ou notificação de lançamento, ressalvas feitas;
- definir o procedimento de glosa/não homologação de compensação informada em GFIP (auditoria interna), sem prejuízo da manutenção dos débitos confessados; e
- indicar o rito processual (Decreto nº 70.235/1972) para o contencioso decorrente de compensação indevida em GFIP.

Em nenhuma passagem essa SCI estabelece regra substantiva específica sobre conduta tributária de empresas sem receita ou faturamento (por exemplo, “nos meses sem receita não recolhe X” ou “como manifestar opção/dispensa de CPRB em ausência de receita”). O texto concentra-se na natureza declaratória ou confessória da GFIP e nos efeitos e procedimentos ligados a compensações nela informadas.

O parâmetro geral e abstrato de controle compõe-se de dois planos:

- a) o plano legal/infralegal citado no acórdão recorrido (Lei nº 12.546/2011, art. 9º, § 13, na moldura interpretativa adotada na origem; e IN RFB nº 2.053/2021, cujo procedimento de manifestação foi reproduzido no voto); e
- b) o plano orientativo superveniente, expressamente incorporado pelo próprio acórdão recorrido, consistente na SCI Cosit 3/2022, segundo a qual a opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por (1) pagamento mediante código específico ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo (DCTFWeb ou PER/DCOMP), deixando de existir prazo para a manifestação, ressalvados os casos legais, e determinando, ademais, que, uma vez instaurado procedimento fiscal, constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deve apurar

eventual tributo pelo regime da folha, com reforma integral da SCI Cosit 14/2018.

Essa mesma orientação aparece reproduzida em precedentes¹, inclusive com a transcrição dos itens conclusivos (22.1 a 22.4) da SCI Cosit 3/2022, e com menção expressa às consequências no curso do procedimento fiscal.

Aplicando-se esse parâmetro ao caso concreto tal como delimitado no acórdão recorrido, o elemento decisório determinante permanece sendo a premissa de que **não houve, no período, apuração, confissão, nem pagamento de CPRB reconhecível**, razão pela qual o próprio acórdão afirma tratar-se de hipótese em que, “como é o caso dos autos”, deve-se apurar eventual tributo pelo regime da folha e, por consequência, manter a desconsideração das “compensações” informadas.

A incorporação da SCI Cosit 3/2022, longe de infirmar automaticamente essa conclusão, torna mais nítido o ponto de prova a ser superado pela parte-recorrente: **não basta discutir, em tese, que há meios alternativos de exteriorização da opção (DCTFWeb, PER, ou DCOMP)**; faz-se necessário identificar, nos autos, qual teria sido, concretamente, a declaração confessória (ou o pagamento por código específico) capaz de caracterizar a opção no período, pois o acórdão de origem partiu da ausência desses elementos como dado do caso.

No caso concreto, o elemento decisório determinante assentado pela DRJ foi a ausência de pagamento ou confissão, apuração de CPRB no período, aliada ao próprio argumento da contribuinte de que não possuía faturamento, o que levou a instância ordinária a concluir que não houve substituição e, portanto, não se poderia operar o ajuste do ADE CODAC 93/2011 para “zerar” a contribuição patronal apenas por lançamentos em GFIP.

Diante disso, aplicando-se o parâmetro tal como construído na origem, o resultado que decorreu foi a manutenção do entendimento de que, sem os atos de exteriorização exigidos (pagamento ou declaração confessória nos moldes reconhecidos pela própria SCI citada), não se consolidou, no período, a incidência substitutiva apta a sustentar os lançamentos em GFIP como simples harmonização, preservando-se a glosa.

Não se localiza, nas peças já analisadas nesta sequência (despacho, manifestação, acórdão, recurso), a juntada, pela parte-recorrente, de DCTFWeb ou PER/DCOMP específicos que, no período controvertido, confessem CPRB e evidenciem a opção na forma descrita pela SCI; por isso, **mantida a moldura fática assentada no acórdão recorrido**, a subsunção conduz, neste item,

¹ Cf., e.g., Proc. nº 10510.723317/2020-73, Ac. nº 2102-003.495, Rel. Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Tur. 2ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, dj. 03/10/2024; Proc. nº 15746.721036/2021-17, Ac. nº 2202-010.463, Rel. Alfredo Jorge Madeira Rosa, Tur. 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, dj. 05/03/2024; Proc. nº 10340.720060/2021-88, Ac. nº 2202-010.711, Rel. Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Tur. 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, dj. 07/05/2024; Proc. nº 10850.721004/2020-20, Ac. nº 2402-012.796, Rel. Gregório Rechmann Junior, Tur. 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, dj. 06/08/2024.

à preservação do fundamento de que, constatada a ausência de apuração, confissão, pagamento de CPRB, a apuração se desloca para o regime da folha e não se convalidam, por esse só debate, os lançamentos em GFIP como ajuste do regime substitutivo.

Segundo a parte-recorrente, o ato que teria **exteriorizado a opção pela CPRB** foi a **apresentação de “declaração” confessória**, que ela afirma estar **evidenciada nas GFIPs** (pela forma como foram prestadas), e que, na sequência do texto, é descrita como a prática de “compensar” mediante a **apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTF)**, pela qual teria confessado o débito e, simultaneamente, exteriorizado a opção.

NAS RAZÕES RECURSAIS, o “signo distintivo” – peça licença pelo pleonismo, justificado - apontado pela parte-recorrente para sustentar que houve exteriorização da opção pela CPRB não é um código de arrecadação nem uma marca formal de opção, mas, sim, um comportamento declaratório: ela afirma que apresentou GFIPs contendo valores lançados no campo “Compensação”, e que esse próprio ato de “compensar” (no sentido de preencher e transmitir a GFIP com a rubrica “Compensação”) equivaleria à “apresentação de declaração” pela qual teria confessado o débito e exteriorizado a opção.

De modo mais específico, a parte-recorrente descreve como ato positivo: **informar, nas GFIPs, valor no campo “Compensação”, nos moldes do ADE CODAC 93/2011 (isto é, lançar no campo a diferença da contribuição patronal apurada pelo SEFIP), sustentando que tal preenchimento é o procedimento de harmonização do sistema e seria a exteriorização da adesão ao regime substitutivo.**

De fato, nas razões recursais, embora a parte diga que essa opção se “verif[que] nas GFIPs”, ela não identifica, com precisão documental, um **marcador interno de opção** diverso desse (por exemplo, “código X”, “indicador Y”, “campo Z”, além do próprio **campo ‘Compensação’**). O ato descrito, portanto, é **o preenchimento desse campo e a transmissão da GFIP assim preenchida.**

Diante disso, aplicando-se o parâmetro tal como construído na origem, o resultado que decorreu foi a manutenção do entendimento de que, sem os atos de exteriorização exigidos (pagamento ou declaração confessória nos moldes reconhecidos pela própria SCI citada), não se consolidou, no período, a incidência substitutiva apta a sustentar os lançamentos em GFIP como simples harmonização, preservando-se a glosa.

Assim, não se verifica ato substitutivo ou equivalente de opção.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.2 CAMPO “COMPENSAÇÃO” NA GFIP E ADE CODAC Nº 93/2011

O acórdão recorrido assentou que o ADE CODAC nº 93/2011 foi editado para harmonizar a convivência, na GFIP/SEFIP, entre a sistemática tradicional (folha) e a contribuição substitutiva sobre a receita bruta (CPRB), registrando expressamente que a informação, no campo “compensação”, do valor apurado pelo SEFIP “não constitui, na realidade, uma ‘compensação’ propriamente dita, mas apenas um mecanismo para harmonizar os fatos geradores declarados na GFIP”.

Todavia, concluiu que, no caso concreto, a parte-recorrente não poderia valer-se desse expediente para “zerar” a contribuição patronal, pois não teria havido substituição pela CPRB, à falta de apuração, confissão ou pagamento dessa contribuição no período, razão pela qual manteve a desconsideração das “compensações” e a glosa dos valores lançados em GFIP.

De outra parte, a parte-recorrente sustenta, nas razões recursais, que o acórdão teria desconsiderado o regime aplicável à atividade por ela exercida (transporte coletivo, CNAE 49.21-3-01) e, com isso, confundido o ajuste operacional previsto no ADE CODAC nº 93/2011 com compensação tributária extintiva prevista no CTN.

Afirma que, nos meses em que não auferiu receita nem faturamento, estaria dispensada de recolher, e que o lançamento no campo “compensação” teria sido apenas o procedimento exigido pelo SEFIP para refletir a substituição legal, inexistindo, por conseguinte, compensação com crédito de terceiros ou direito creditório a demonstrar por memória de cálculo, como se fosse encontro de contas.

Quanto à solução, o parâmetro de controle, tal como delimitado nos autos, parte de três premissas normativas e orientativas invocadas no próprio acórdão: (i) o ADE CODAC nº 93/2011 disciplina procedimento de informação na GFIP/SEFIP para contribuintes submetidos à CPRB, e, nessa moldura, o campo “compensação” pode operar como mecanismo de harmonização (e não como compensação em sentido técnico-tributário); (ii) a Lei nº 12.546/2011, em especial a disciplina citada no voto recorrido sobre manifestação da opção, e a Instrução Normativa RFB nº 2.053/2021 (também referida no acórdão) vinculam a caracterização do regime substitutivo à existência de manifestação expressa/inequívoca por pagamento ou declaração confessória, conforme ali descrito; e (iii) a SCI COSIT nº 3/2022, mencionada no acórdão, reforça a necessidade de apuração, confissão ou pagamento como formas de exteriorização da opção, com a consequência, apontada no decisum, de que a ausência desses elementos conduz a apuração pelo regime da folha.

No caso concreto, o elemento decisório determinante, tal como fixado pelo acórdão, é a constatação de que não houve apuração, confissão, pagamento de CPRB no período e, por isso, não se reconheceu a própria incidência do procedimento harmonizador como apto a produzir o efeito de “zerar” a contribuição patronal apenas pelo preenchimento do campo “compensação” em GFIP.

Diante desse enquadramento fático-jurídico tal como assentado na instância de origem, a consequência é que o lançamento no campo “compensação” não se sustentaria, no caso, como simples ajuste sistêmico associado à CPRB; permaneceria, assim, hígida, neste ponto específico, a conclusão de manutenção da glosa tal como proferida no acórdão recorrido, ressalvada a reapreciação, nos itens próprios, das alegações recursais sobre a forma de exteriorização da opção e sobre a alegada ausência de receita como fator impeditivo de exigência no período.

3.3 AUSÊNCIA DE MEMÓRIA DE CÁLCULO E DE COMPROVAÇÃO POR COMPETÊNCIA

O acórdão recorrido consignou que a autoridade fiscal, ao intimar a parte-recorrente a prestar esclarecimentos, demandou documentação comprobatória da origem dos valores informados em GFIP, inclusive **justificativa por escrito e planilha eletrônica contendo memória de cálculo, por competência**, e registrou que a resposta foi considerada “incompleta e insatisfatória”, justamente porque **não foi apresentada a planilha, memória de cálculo**, e nem foram trazidas, de modo detalhado, as informações e comprovações aptas a justificar, em cada competência, a origem e a legitimidade das rubricas lançadas como “compensação”, fundamento que sustentou a manutenção da não homologação e a consequente glosa.

Em contrapartida, a parte-recorrente afirma, nas razões recursais, que a solicitação desses elementos (planilhas, memória de cálculo e documentos de suporte) **não poderia ser atendida** porque, segundo sua narrativa, **não havia crédito a ser utilizado e não teriam ocorrido compensações**, tratando-se apenas do preenchimento técnico do campo “compensação” na GFIP, como procedimento do SEFIP ligado ao regime da CPRB.

Nessa linha, sustenta que a falta de memória de cálculo não poderia ser tomada como indício de inexistência de direito creditório, pois o ponto de partida estaria equivocado: não se estaria diante de encontro de contas fundado em crédito próprio, mas de ajuste operacional previsto nas normas do sistema. No mesmo sentido, já na manifestação de inconformidade, a parte-recorrente havia afirmado que não apresentou os itens “a, b e c” da intimação justamente por entender inexistirem créditos/compensações a demonstrar.

Quanto à solução, o parâmetro geral de controle, tal como exposto na própria decisão recorrida, parte da premissa de que a **glosa** decorre da falta de atendimento às condições de reconhecimento do direito creditório e de homologação do procedimento, especialmente a **demonstração da certeza e liquidez** e a possibilidade de a fiscalização exigir livros, documentos e **memória de cálculo por competência** para conferir a origem e a legitimidade do que foi informado em GFIP.

No caso concreto, o elemento decisório determinante registrado no acórdão é que, intimada para tanto, a parte-recorrente **não apresentou a planilha, memória de cálculo, nem as**

comprovações detalhadas por competência, mantendo-se, assim, sem lastro verificável a origem/legitimidade dos valores informados no campo “compensação”.

À vista disso, e sem prejuízo de exame próprio do debate sobre a natureza jurídica do campo “compensação” (já tratado no Item 1 e ainda conectado ao Item 4, sobre CPRB), a consequência que se extrai, neste ponto específico, é que a **ausência de demonstração analítica e documental por competência** impediria, nos termos em que a controvérsia foi enquadrada na origem, o reconhecimento do direito creditório e sustenta a manutenção da glosa; a alegação recursal de “inexistência de compensação” funciona como impugnação do próprio enquadramento, mas não supre, por si, o déficit de demonstração exigido no procedimento fiscal tal como descrito no acórdão.

3.4 VEDAÇÃO DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DE TERCEIROS, “GRUPO ECONÔMICO” E SUCESSÃO TRABALHISTA DE FATO

O acórdão recorrido reafirmou que a compensação pressupõe encontro de contas de **um mesmo contribuinte**, simultaneamente credor e devedor, sendo **inviável** compensar crédito de um contribuinte com débito de outro. Para tanto, amparou-se na exegese do CTN (art. 170, tal como transcrito no voto) e no Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/2005, destacando que a legislação não admite cessão/uso de crédito de terceiros para compensação e que esse requisito é pressuposto básico do instituto.

No relato do caso concreto, o acórdão consignou que, na fase fiscalizatória, a parte-recorrente sustentara que a empresa VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA teria recolhido contribuições relativas a empregados formalmente registrados em nome da recorrente, invocando “sucessão natural”/grupo econômico, linha argumentativa que, para a DRJ, não prevaleceu (“a razão não lhe sorri”).

De outra parte, nas razões recursais, a parte-recorrente procura afastar o próprio suporte fático-narrativo que conduziu a esse enquadramento: afirma que **não houve compensação com créditos de terceiros**, porque não teria havido compensação tributária extintiva, mas apenas o uso do campo “compensação” na GFIP como procedimento do SEFIP vinculado à CPRB, nos termos do ADE CODAC nº 93/2011.

Nessa linha, sustenta que seria equivocado tratar o caso como tentativa de aproveitamento de crédito alheio (VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA.), por inexistirem “créditos” dessa empresa utilizados pela recorrente; haveria, apenas, ajuste operacional exigido pelo sistema. (Aqui, registre-se: o recurso não desenvolve, neste ponto, uma defesa autônoma da tese de “sucessão trabalhista de fato” como fundamento positivo de titularidade do crédito; o esforço recursal, ao contrário, é o de negar que o caso seja de “crédito de terceiro” por negar a ocorrência de compensação propriamente dita.)

Quanto à solução, o parâmetro geral e abstrato de controle, nos termos em que posto nos autos da instância de origem, é que: (i) a compensação, tal como tratada pelo CTN (art. 170, citado no voto), demanda reciprocidade entre crédito e débito do **mesmo sujeito passivo**; (ii) o Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/2005, igualmente reproduzido no acórdão, rechaça a compensação envolvendo crédito de um contribuinte e débito de outro; e (iii) a consequência, no plano probatório, é que a parte que afirma o direito creditório deve demonstrar sua titularidade e seus atributos (certeza e liquidez), sob pena de glosa.

No caso concreto, o elemento decisório determinante que a DRJ reputou presente foi que a narrativa construída no procedimento fiscal, tal como transcrita no próprio acórdão, com referência a recolhimentos pela VIAÇÃO CAMPO BELO LTDA. e à invocação de grupo econômico ou sucessão de fato, não autorizaria, juridicamente, a apropriação do crédito por sujeito passivo diverso, e, ademais, permaneceu ausente comprovação apta a infirmar a conclusão fiscal quanto à titularidade e à origem dos valores. Assim, adotado o enquadramento factual assentado na origem, a aplicação do parâmetro conduz à manutenção da vedação de uso de crédito de terceiro como fundamento suficiente para sustentar a glosa.

Já a tentativa recursal de requalificar o caso como “mero ajuste do SEFIP” reconduz a controvérsia ao ponto da natureza do campo “compensação” e ao acerca da CPRB/opção, mas não elimina, por si, o registro decisório feito no acórdão de que a própria recorrente, na fase fiscal, sustentara recolhimentos por outra empresa e a utilização desses recolhimentos como suporte das informações prestadas, quadro que a instância ordinária considerou incompatível com o regime jurídico da compensação.

3.5 MULTA DE 150% POR “FALSIDADE”: DELIMITAÇÃO DO ACÓRDÃO E IRRESIGNAÇÃO RECURSAL

O acórdão recorrido registrou que o despacho decisório inferiu “falsidade nas declarações de compensação”, com imputação de multa isolada de 150% com fundamento no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991, constituída em autos apensados (processo nº 19613.724479/2022-15), bem como a determinação de Representação Fiscal para Fins Penais. No entanto, ao inaugurar o voto, consignou expressamente que os argumentos contra a multa por falsidade seriam apreciados no âmbito do processo específico apensado, “nesta mesma sessão de julgamento”, afastando o enfrentamento de mérito da penalidade neste feito.

De outra parte, a parte-recorrente, nas razões recursais, sustenta que não houve compensação indevida, mas mero procedimento de preenchimento em GFIP, o que afastaria o próprio fato gerador da multa. Afirmo, ademais, que a aplicação de multa isolada “pela não homologação” seria inconstitucional (invocando o debate no RE 796.939) e que, ainda que se cogitasse penalidade, seria indispensável comprovação de falsidade e má-fé, o que reputa ausente. Ao final, pede a exclusão da multa isolada e, subsidiariamente, limitações quanto ao percentual.

Em diversas passagens, as razões recursais remetem à inexistência de comprovação do dolo de sonegação, com o objetivo de afastar a aplicação da multa de 150%.

Dispõe a legislação de regência:

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 (com exceção da hipótese prevista na Súmula 206/CARF, por ela ser vinculante).

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias 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.).

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja

eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à *Navalha de Hanlon*. Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da *Navalha de Hanlon* nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. Antonio, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à *imprudência* causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiosincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custaria uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação *jarvetiniana*.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a

fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

Sem prejuízo, a função dos tributos no Estado moderno transcende a mera arrecadação, configurando instrumento de política econômica e social que deve harmonizar-se com outros valores constitucionais, notadamente a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional. Interpretar toda inadimplência como manifestação de dolo equivaleria a ignorar que o sistema tributário convive necessariamente com certo grau de inadimplemento involuntário, decorrente das flutuações naturais da economia ou da estupidez humana. As empresas operam em ambiente de competição e risco, onde margens de lucro estreitas, prazos de pagamento descasados e variações cambiais podem rapidamente transformar situação de regularidade fiscal em inadimplência. Reconhecer esta realidade não significa legitimar a evasão fiscal dolosa, mas compreender que entre o cumprimento integral das obrigações tributárias e a sonegação criminosa existe vasto espectro de situações intermediárias que não podem ser reduzidas a uma dicotomia simplista (cf. SORRENTINO, Thiago. **Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas**. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019). O próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos de recuperação fiscal, parcelamentos e transações precisamente porque reconhece que a inadimplência pode decorrer de dificuldades temporárias superáveis, ou de ruína catastrófica irrecuperável, incompatíveis com a presunção de má-fé permanente.

A regra da explícita e consistente motivação e fundamentação dos atos administrativos se aplica-se com especial vigor às acusações de ilícitos qualificados pela intenção sonegatória, apondo-se à administração fazendária o dever de demonstrar, além da materialidade do débito, a presença inequívoca do elemento subjetivo doloso. Esta exigência probatória não constitui privilégio indevido aos devedores fiscais, pois se trata de garantia fundamental que impede a transformação do poder de tributar em instrumento de opressão. Quando se presume dolo na inadimplência isolada, inverte-se o ônus da prova de maneira incompatível com o devido processo legal, forçando o contribuinte a demonstrar sua inocência em vez de exigir do Estado a comprovação da culpabilidade. Esta inversão viola não apenas normas processuais, mas a própria estrutura lógica do **direito administrativo sancionador**, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

Paradoxalmente, a presunção de má-fé reduziria a base tributária ao afugentar contribuintes do sistema formal, prejudicando a arrecadação que se pretende proteger. O direito comparado oferece exemplos eloquentes de jurisdições onde a criminalização excessiva de condutas empresariais resultou em fuga de capitais e estagnação econômica, demonstrando que a segurança jurídica constitui pré-requisito para o desenvolvimento sustentável.

Em conclusão, a isolada inadimplência tributária, seja total ou parcial, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar a intenção consciente de reduzir ou suprimir tributo devido. Esta afirmação encontra amparo não apenas na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, mas também na compreensão das realidades econômicas que permeiam a atividade empresarial e na aplicação dos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito.

A presunção de dolo baseada exclusivamente no inadimplemento viola a presunção de inocência, ignora as vicissitudes naturais dos negócios e cria ambiente de insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico. O combate à sonegação fiscal, objetivo legítimo e necessário do Estado, deve pautar-se pela identificação precisa de condutas dolosas comprovadas, e não pela sanção indiscriminada de todos aqueles que, por razões alheias à má-fé, encontram-se temporariamente impossibilitados de cumprir suas obrigações tributárias. Somente assim preservar-se-á o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo que o sistema fiscal cumpra sua função social sem transformar-se em instrumento de opressão.

Em síntese conclusiva, 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, especialmente aquelas que adotam em seus descritores normativos elementos típicos do Direito Penal (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

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 não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

Por sua eficácia **persuasiva** e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. Messod Azulay, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espriam em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/202; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Por exemplo, 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 larga 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 (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

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?

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso em exame, revela-se que não se estava a tentar compensar créditos oriundos de inconstitucionalidade, ilegalidade, nem de outra hipótese que demandasse o ajuizamento de ação judicial, de modo a invocar a restrição prevista no art. 170-A, do CTN, e, com isso, a Súmula CARF 206.

Está-se, segundo os autos, diante de aparente erro de interpretação, quanto ao procedimento adequado a ser seguido, na hipótese de contribuinte que não apresenta faturamento, nem ingressos, em dado período.

Frente a tais considerações, impõe-se o afastamento da multa, no patamar de 150%, para reduzi-la ao montante ordinário, de 75%.

Diante do exposto, acolho o argumento.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reduzir o percentual da multa aplicada, do patamar qualificado de 150%, para o patamar ordinário, de 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino