



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**O DOLO DO CONTRIBUINTE NA COMPENSAÇÃO INDEVIDA REALIZADA EM
GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO
E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP), UTILIZANDO CRÉDITO
JUDICIAL ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO, E A APLICAÇÃO DA MULTA
PREVISTA NO ARTIGO 89, § 10, DA LEI N. 8.212/1991**

ORIENTANDO: GUSTAVO FERNANDES COSTA
ORIENTADOR: PROF. DR. JOSÉ QUERINO TAVARES NETO

GOIÂNIA-GO
2021

GUSTAVO FERNANDES COSTA

**O DOLO DO CONTRIBUINTE NA COMPENSAÇÃO INDEVIDA REALIZADA EM
GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO
E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP), UTILIZANDO CRÉDITO
JUDICIAL ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO, E A APLICAÇÃO DA MULTA
PREVISTA NO ARTIGO 89, § 10, DA LEI N. 8.212/1991**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof. Orientador: Dr. José Querino Tavares Neto.

GOIÂNIA-GO
2021

GUSTAVO FERNANDES COSTA

**O DOLO DO CONTRIBUINTE NA COMPENSAÇÃO INDEVIDA REALIZADA EM
GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO
E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP), UTILIZANDO CRÉDITO
JUDICIAL ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO, E A APLICAÇÃO DA MULTA
PREVISTA NO ARTIGO 89, § 10, DA LEI N. 8.212/1991**

Data da Defesa: 07 de junho de 2021

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. José Querino Tavares Neto

Nota

Examinador Convidado: Prof. Guelber Caetano Chaves

Nota

Dedico esse trabalho à minha família, meus trigêmeos Augusto, Otávio e Rafael e minha esposa Taís,
as razões e os amores da minha vida!

Agradeço, em primeiro lugar, à minha esposa Taís, que me apoiou incondicionalmente nesse objetivo de fazer uma segunda graduação. Sem ela, jamais teria conseguido. Agradeço aos meus pais, Alberto (*in memoriam*) e Luzelena, pela educação e criação que me deram, pavimentando o caminho para que eu pudesse chegar até aqui. Por fim, agradeço aos professores José Querino Tavares Neto e Guelber Caetano Chaves por todo o suporte prestado na elaboração dessa monografia.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ato Declaratório Interpretativo
Aguia	Sistema Ajuste Guias de Recolhimento
AgRg	Agravo Regimental
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
Art.	Artigo
BA	Bahia
BHE	Belo Horizonte
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CE	Ceará
CEF	Caixa Econômica Federal
CF	Constituição Federal
CND	Certidão Negativa de Débitos
Cosit	Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
CP	Código Penal
CPIM	Contribuição Previdenciária Indevida ou a Maior
CPP	Código de Processo Penal
CRJ	Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
DF	Distrito Federal
DIVULG	Divulgação
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico

DRF	Delegacia da Receita Federal do Brasil
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
GFIPWeb	Sistema Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social <i>Web</i>
GO	Goiás
GPS	Guia de Previdência Social
HC	<i>Habeas Corpus</i>
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
MAED	Multa por Atraso na Entrega de Declaração
MG	Minas Gerais
MP	Medida Provisória
MPF	Ministério Público Federal
MT	Mato Grosso
N.	Número
P.	Página(s)
PA	Pará
PE	Pernambuco
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PR	Paraná

PUBLIC	Publicação
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
Resp	Recurso Especial
RF	Região Fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
RFFP	Representação Fiscal para Fins Penais
RJ	Rio de Janeiro
RPO	Ribeirão Preto
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RPV	Requisição de Pequeno Valor
RS	Rio Grande do Sul
SC	Solução de Consulta
SEFIP	Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SF	Senado Federal
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TNU	Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência
TRF	Tribunal Regional Federal

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Figura 1 Valores das Contribuições Previdenciárias por Rubrica (Sistema GFIPWeb)
- Figura 2 Valores das Contribuições Previdenciárias por Rubrica (Sistema Agua)
- Figura 3 Valores das Bases de Cálculo das Contribuições Previdenciárias (Sistema GFIPWeb)
- Figura 4 Valores das Bases de Cálculo das Contribuições Previdenciárias (Sistema Agua)
- Figura 5 Valores Devidos das Contribuições Previdenciárias (Sistema GFIPWeb)
- Figura 6 Valores Devidos das Contribuições Previdenciárias (Sistema Agua)
- Figura 7 Demonstrativo do Cálculo do Valor a Recolher das Contribuições Previdenciárias (Sistema Agua)

SUMÁRIO

RESUMO.....	10
INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I.....	12
INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	12
1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA	12
1.2 GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP).....	14
1.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	20
1.4 COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.....	24
1.5 CRÉDITO JUDICIAL	33
1.6 MULTA ISOLADA.....	37
CAPÍTULO II.....	40
O DIREITO PENAL APLICADO À ÁREA TRIBUTÁRIA.....	40
2.1 O CONCEITO DE CRIME	40
2.2 O DOLO COMO ELEMENTO SUBJETIVO DO CRIME	43
2.3 A PROVA DO DOLO	45
2.4 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	52
2.5 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.....	53
CAPÍTULO III.....	57
A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS.....	57
3.1 TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS	57
3.1.1 Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ	59
3.1.2 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.....	63
3.2 TRIBUNAIS JUDICIAIS	67
CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIAS.....	73

RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi mostrar de que modo as instâncias de contencioso administrativo (as DRJ e o CARF) e a justiça enfrentam a relação entre o dolo do contribuinte na compensação indevida realizada em GFIP, utilizando crédito judicial antes do trânsito em julgado, e a aplicação da multa prevista no artigo 89, § 10, da Lei n. 8.212/1991. Para tanto, preliminarmente, foram definidos, nos Capítulos I e II, os institutos tributários e penais que interessavam para o estudo do tema. Num segundo momento, no Capítulo III, foi efetivada uma pesquisa de julgados administrativos e judiciais sobre a matéria, de modo que fosse possível constatar qual foi o entendimento adotado na apreciação dos casos concretos. A partir disso, concluiu-se que, em relação à seara administrativa, segundo o entendimento dominante, somente se exige, para a aplicação da multa isolada em questão, a presença da falsidade na declaração, representada pela utilização de direito creditório não líquido e certo, não havendo que se falar em dolo. Por outro lado, a justiça ora encampa a tese da administração fazendária ora demanda, imprescindivelmente, que o dolo conste do comportamento do contribuinte para justificar a aplicação da penalidade majorada. Não obstante os entendimentos, entendeu-se que há, sim, dolo do sujeito passivo que declara em GFIP crédito judicial antes do trânsito em julgado da decisão para compensar indevidamente seus débitos previdenciários, uma vez que, por meio de provas indiciárias e pelos comportamentos do agente, quando comparados com aqueles tidos como racionais para as situações em questão, os elementos psicológicos ou estados mentais do dolo, constituídos pelas condutas, podem ser provados, demonstrando-se que ele, deliberadamente, ciente de que não possui o respectivo direito, prossegue com a conduta proibida pela lei.

Palavras-chave: Crédito judicial. Compensação em GFIP. Falsidade na declaração. Dolo. Multa isolada.

INTRODUÇÃO

O sujeito passivo vale-se de outros tipos de crédito para compensar seus débitos declarados em GFIP, porém nenhum outro possui tanta clareza e intenção de tirar proveito quanto o judicial ainda não reconhecido por decisão transitada em julgado, uma vez que a proibição de sua utilização é expressa, nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN – Lei n. 5.172/1966).

Com uma frequência considerável, as pessoas jurídicas, na tentativa de pagar menos contribuições previdenciárias, adotam a postura de inserir informações falsas na declaração antes de a lide ser encerrada na via judicial. Não obstante transgrida, flagrantemente, a legislação tributária federal, a questão gera discussões nas searas administrativa e judicial, colocando, de lados opostos, o contribuinte e a Receita Federal do Brasil (RFB).

Nesse sentido, o Capítulo I define os institutos tributários que envolvem o tema, passando pela obrigação acessória de declarar a compensação em GFIP até a elucidação do que seja multa isolada. Por sua vez, o Capítulo II mergulha nas questões penais de que se socorrem os operadores do direito para apurar a sua repercussão nas atitudes dos sujeitos passivos, desde a avaliação da ocorrência de crime até a elaboração de uma Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

Encerrando o trabalho, por meio da análise de julgamentos administrativos, pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e judiciais, mostrar-se-á de que forma as esferas entendem a necessidade da presença do dolo nas atitudes do contribuinte para a aplicação da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/1991.

Nos casos em que os campos de discussão, administrativo e judicial, acolham a imprescindibilidade do dolo para a configuração da falsidade na declaração, demonstrar-se-á como é possível provar o elemento subjetivo do tipo no comportamento do sujeito passivo.

CAPÍTULO I

INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Para a perfeita compreensão do tema, é imprescindível que sejam definidas as questões tributárias que o permeiam. Nesse sentido, serão detalhados os conceitos respectivos.

1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

A relação jurídico-tributária pressupõe a existência de elementos subjetivos e objetivo. Os subjetivos dizem respeito aos sujeitos do vínculo, posicionando-se de um lado, no polo ativo, o credor, que é um ente federado (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público à qual fora delegada a capacidade de arrecadar ou fiscalizar tributos, e do outro, no polo passivo, o devedor, que tem de cumprir uma obrigação em relação àquele.

Mais precisamente, o que interessa para essa obra é o elemento objetivo, a obrigação que mantém ligados, temporariamente, devedor e credor. A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, a depender do fato gerador (ou da causa), do objeto e de onde se origina a determinação para o cumprimento.

A obrigação principal possui fato gerador, a hipótese abstrata de incidência que deve ocorrer no caso concreto, definido em lei em sentido estrito. O seu objeto é uma obrigação de dar, representada pela imposição de pagar um tributo ou uma multa.

Percebe-se, desse modo, que somente uma lei formal pode prever uma situação em que o sujeito passivo deva efetuar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. É, portanto, uma prestação dotada de caráter pecuniário. Nas palavras de Sabbag (2018, p. 798), obrigação principal “[...] é uma prestação designativa do ato de pagar, afeta ao tributo e à multa. Representa, assim, uma “obrigação de dar”, com cunho de patrimonialidade”.

Citando-se, como paradigma, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, vulgarmente conhecido como Imposto de Renda ou, simplesmente, IR, extrai-se do *caput* do artigo 43 do CTN (Lei n. 5.172/1966) que seu fato gerador é

[...] a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Nesse sentido, uma pessoa física que, por exemplo, trabalhe e aufera renda é obrigada a recolher o imposto sobre o montante que exceda o limite previsto de isenção.

Por sua vez, o fato gerador da obrigação acessória é conceituado na legislação tributária, que pode ou não ser uma lei formal. O seu objeto é uma obrigação de fazer (positiva) ou de não fazer (negativa). Assim, qualquer ato normativo enquadrado na definição de legislação tributária é capaz de criar essa espécie de obrigação. Segundo Sabbag (2018, p. 798):

2. Obrigação acessória: é a prestação positiva ou negativa, que denota atos “de fazer” ou “não fazer”, despidos do timbre de patrimonialidade. Assim, o *agir* ou o *não agir*, dissociados do ato de *pagar*, podem representar obrigações tributárias acessórias ou “deveres instrumentais do contribuinte”³⁶. Exemplos: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, entregar declarações, não trafegar com mercadoria desacompanhada de nota fiscal, não obstar o livre acesso da fiscalização à empresa (art. 200 do CTN). Estas últimas, aliás, são exemplos de *obrigações tributárias acessórias negativas* ou *obrigações de não fazer* etc. **[grifo no original]**

Dessa maneira, possui natureza não pecuniária. Destarte, declarar, mensalmente, os valores devidos de contribuição previdenciária GFIP e entregá-la à Receita Federal do Brasil (RFB) é uma obrigação acessória (positiva ou de fazer), nos termos do artigo 32, *caput*, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991.

1.2 GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP)

Sendo a declaração em GFIP dos fatos geradores respectivos e a sua entrega uma obrigação tributária acessória, o seu manual, constante do *site* da Caixa Econômica Federal (CEF), define:

A sigla **GFIP** significa “**Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social**”, compreendendo o **conjunto de informações destinadas ao FGTS e à Previdência Social**. A **obrigação de prestar informações relacionadas aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outros dados de interesse do INSS** – Instituto Nacional do Seguro Social – foi **instituída pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997**. O **documento** a ser utilizado para prestar estas informações – **GFIP** – foi **definido pelo Decreto nº 2.803, de 20/10/1998**, e corroborado pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores. **[grifo nosso]**

Inicialmente, a Lei n. 9.528/1997 introduziu, entre as obrigações das empresas, o inciso IV no *caput* do artigo 32 da Lei n. 8.212/1991, com o seguinte teor: “informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS”.

Posteriormente, tal documento foi especificado pelo Decreto n. 2.803/1998, que passou a exigir a entrega de GFIP, mensalmente, a partir de janeiro de 1999, ao INSS relativamente a dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele instituto. Esse decreto foi revogado pelo de n. 3.048/1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, porém as exigências de declaração e entrega da GFIP foram mantidas.

Em 2007, com a extinção da Receita Previdenciária no Ministério da Previdência Social, as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias passaram a ser atribuição da Receita Federal, que, desde então, se denomina Receita Federal do Brasil, conforme o disposto na Lei n. 11.457/2007.

Por conseguinte, foi necessário alterar a redação do artigo 32, *caput*, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991, fato implementado pela Medida Provisória (MP) n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, com a seguinte intelecção, que perdura até hoje:

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

Em resumo, a GFIP nada mais é do que uma declaração gerada a partir dos dados de contribuição previdenciária e outras informações inseridas no Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP). Basicamente, devem ser informados:

- Dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e dos tomadores/obras;
- Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias; e
- Outras informações: movimentação de trabalhador (afastamentos e retornos), salário-família, salário-maternidade, compensação, retenção sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos e valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso...).

Se, por acaso, não houver recolhimento de FGTS nem informações à Previdência Social a serem enviados num determinado mês, o empregador deve transmitir uma GFIP que indique a ausência de fato gerador (sem movimento). De acordo com o manual:

O arquivo deve ser transmitido para a primeira competência da ausência de informações, dispensando-se a transmissão para as competências subsequentes até a ocorrência de fatos determinantes de recolhimento ao FGTS e/ou fato gerador de contribuição previdenciária. Exemplo: A empresa estava sem atividade desde 08/2005. No período de 08/2005 a 01/2006, houve fato gerador (pagamento a contribuinte individual - autônomo) apenas na competência 11/2005. Deve ser transmitido um arquivo [...] com indicativo de ausência de fato gerador para 08/2005, por ser a primeira competência sem fato gerador. Deve ser transmitido um arquivo [...] com fato gerador para a competência 11/2005, informando o pagamento ao contribuinte individual e um arquivo [...] para a competência 12/2005, com ausência de fato gerador. **[grifo nosso]**

Devem declarar e entregar a GFIP as pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS e à prestação de informações à Previdência Social, consoante a legislação do fundo e a previdenciária. Por outro lado, estão dispensados da obrigação:

- Segurado especial sem segurado que lhe preste serviço;
- Contribuinte individual sem segurado que lhe preste serviço;
- Órgãos públicos em relação aos servidores efetivos, vinculados a Regime Próprio de Previdência Social (RPPS);
- Segurado facultativo;
- Candidato a cargo eletivo, relativo à contratação de contribuinte individual para prestação de serviços exclusivamente durante o período eleitoral;
- Microempreendedor Individual que não contratar empregado; e

- Empregador doméstico em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 10/2015.

A GFIP deve ser entregue até o dia 7 do mês seguinte àquele em que tenha ocorrido o fato gerador de contribuição ou da informação à Previdência Social. Se não houver expediente bancário nesse dia, deve-se antecipar a transmissão para o dia imediatamente anterior em que haja esse expediente.

No caso da competência 13, o arquivo destinado exclusivamente à Previdência Social deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência. A ausência de envio da GFIP dentro do prazo ou o seu envio além do tempo permitido acarreta a aplicação de Multa por Atraso na Entrega da Declaração (MAED) e impede a emissão de Certidão Negativa de Débitos (CND).

Cada GFIP possui um código de controle (ou uma chave) que a identifica unicamente perante outras guias. Quando um mesmo contribuinte transmite mais de uma GFIP para a mesma competência, a enviada em momento posterior pode ser considerada uma declaração retificadora, substituindo a transmitida anteriormente, ou uma em duplicidade, dependendo daquele número de controle.

No que toca às contribuições previdenciárias, não é possível optar pela centralização parcial ou total dos recolhimentos e informações, ou seja, se houver uma empresa com matriz e várias filiais, cada estabelecimento, individualmente, deve entregar a sua GFIP.

Para se ter uma ideia de como aparecem os dados declarados na GFIP, apresentam-se as telas dos sistemas da RFB, resguardando-se, todavia, o sigilo fiscal dos contribuintes¹:

¹ Apesar de as telas serem dos sistemas, só há dados monetários, de modo que não é possível a identificação de nenhum contribuinte a partir deles.

Empresa	CNPJ	Nº Controle	Tomador/Obra	CNPJ	Nº Controle
Competência	FPAS	Código de Recolhimento	Status	DI Envio	
10/2020	507	155	1 - Exportada	06/11/2020	

CONTRIBUIÇÕES, DEDUÇÕES E COMPENSAÇÕES - FPAS PRINCIPAL

DOS SEGURADOS			
Empregados (cat. 01, 06, 07, 12, 19, 20, 21 e 26)	2.266,86	Avulsos (cat. 02)	0,00
Empregados - Prazo determinado (cat. 04)	0,00	Contribuintes individuais (cat. 05, 11 e 13)	671,11
Contribuição dos cooperados (cat. 17, 18, 24 e 25)	0,00	Referente a outras entidades (SEST/SENAT) Cooperados (cat. 18 e 25)	0,00

DA EMPRESA			
Sobre remun de empregados/avulsos (cat. 01, 02, 04, 06, 07, 12, 19, 20, 21 e 26)	5.152,44	Sobre remun de contribuintes individuais (cat. 05, 11, 13 e 22)	1.776,50
Sobre salário-base (cat. 14 e 16)	0,00	Sobre valores pagos a cooperativas de trabalho - sem adicional	0,00
Referente ao RAT (exceto cat. 04)	386,43	Referente ao RAT (cat. 04)	0,00
Referente a outras entidades (cat. 01, 02, 04, 07 e 26)	1.494,20	Dedução - Valor apropriado	48,62
Compensação - Valor apropriado	10.204,72	Retenção 11% Lei 9711/98 - Valor apropriado	0,00

CONTRIBUIÇÕES E COMPENSAÇÕES - FPAS 620 (TRANSPORTADORES)			
Contribuição da empresa sobre remun de autônomos (cat. 15 e 23)	0,00	Contribuição dos autônomos (cat. 15)	0,00
Referente a outras entidades (SEST/SENAT) - Autônomos (cat. 15, 16 e 23)	0,00	Retenção 11% Lei 9711/98 - Valor apropriado	0,00
Compensação - Valor apropriado	0,00		

CONTRIBUIÇÕES E COMPENSAÇÕES - FPAS 744 (COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO)			
Contribuição da empresa - PF	0,00	Contribuição da empresa - PJ	0,00
Referente ao RAT - PF	0,00	Referente ao RAT - PJ	0,00
Referente a outras entidades - PF	0,00	Referente a outras entidades - PJ	0,00
Compensação - Valor apropriado	0,00	Retenção 11% Lei 9711/98 - Valor apropriado	0,00

CONTRIBUIÇÃO E COMPENSAÇÕES - FPAS 778 (EVENTO DESPORTIVO/PATROCÍNIO)			
Contribuição da empresa	0,00	Compensação - Valor apropriado	0,00
Retenção 11% Lei 9711/98 - Valor apropriado			

CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE RAT			
Tempo	Sobre a remuneração dos empregados, avulsos e contribuintes individuais	Sobre o valor das notas fiscais de cooperativas de trabalho	
15 anos	0,00	0,00	
20 anos	0,00	0,00	
25 anos	0,00	0,00	

Figura 1

Ident.: CNPJ [REDACTED] Compet.: 10/2020
 Controle: [REDACTED] Sit: FPG FPAS: 507 Terc: 0079 RATAJU : 1,5000

SEGURADOS

<input type="checkbox"/> Empregados/Avulsos :	2.266,86	RETENCAO LEI 9711/98 :	0,00
Contrib Individuais:	671,11	DEDUCAO (SAL.FAM/MATER) :	48,62
		COMPENSAÇÃO :	10.204,72

EMPRESA

Empregados/Avulsos :	5.152,44	Agente Nocivo 15 anos :	0,00
Cooperativa :	0,00	Agente Nocivo 20 anos :	0,00
Contrib Individuais:	1.776,50	Agente Nocivo 25 anos :	0,00
Prod. Rural PF :	0,00	Coop Trabalho 15 anos :	0,00
Prod. Rural PJ :	0,00	Coop Trabalho 20 anos :	0,00
Ev.Desp./Patrocínio:	0,00	Coop Trabalho 25 anos :	0,00
RAT :	386,43	Coop Producao 15 anos :	0,00
RAT Prod Rural PF :	0,00	Coop Producao 20 anos :	0,00
RAT Prod Rural PJ :	0,00	Coop Producao 25 anos :	0,00
TOTAL PREVIDENCIA :	0,00	<input type="checkbox"/> TOTAL TERCEIROS :	1.494,20

Figura 2

Empresa	CNPJ	Nº Controle	Tomador/Obra	CNPJ	Nº Controle
10/2020	507	155	1 - Especialista	06/11/2020	

BASES DE CÁLCULO POR CATEGORIA

EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS					
Categoria	Quantidade	Base de cálculo Prev Social (sem 13º salário)	Base de cálculo 13º salário Prev Social	Remuneração 13º salário	
1	12	25.491,05	271,15	271,15	
Totais	12	25.491,05	271,15	271,15	

CONTRIBUÍNTES INDIVIDUAIS			
Categoria	Quantidade	Base de cálculo Prev Social (sem 13º salário)	Salário base
11	1	8.882,50	0,00
Totais	1	8.882,50	0,00

(*) Para as categorias 14 e 16, o valor do salário-base somente é demonstrado para GFPP gerada a partir da versão 8.0 do SEIPI.
O valor demonstrado em "Base de cálculo Prev Social (sem 13º salário)" é aquele informado no campo "Remuneração sem 13º salário".

BASES DE CÁLCULO - APOSENTADORIA ESPECIAL

EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS					
Tempo	Quantidade	Base de cálculo Prev Social (sem 13º salário)	Base de cálculo 13º salário Prev Social	Remuneração 13º salário	
15 anos	0	0,00	0,00	0,00	
20 anos	0	0,00	0,00	0,00	
25 anos	0	0,00	0,00	0,00	

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO			
Tempo	Quantidade	Base de cálculo Prev Social (sem 13º salário)	Contribuição individual cooperativa
15 anos	0	0,00	0,00
20 anos	0	0,00	0,00
25 anos	0	0,00	0,00

Figura 3

Ident.: CNPJ [REDACTED] Compet.: 10/2020
 Controle: [REDACTED] Sit: FPG FPAS: 507 Terc: 0079 RATAJU : 1,5000

-Categoria-	-Remuneracao-	--13o Salario-	-Categoria-	-Remuneracao-
01/02/07/12/			05/11/13/22:	8.882,50
19/20/21/26:	25.491,05	271,15	15/23 :	0,00
04 :	0,00	0,00	16 :	0,00
Pr Rural PF:	0,00		17/24 :	0,00
Pr Rural PJ:	0,00		18/25 :	0,00
Cooperativa:	0,00		-Categoria- -Salario Base-	
Ev.Des/Patr:	0,00		14 :	0,00
			16 :	0,00

-Ag. Nocivo-	-Empregado/Avulso-	-Cooperativa Trabalho-	-Cooperativa Producao-
15 anos :	0,00	0,00	0,00
20 anos :	0,00	0,00	0,00
25 anos :	0,00	0,00	0,00
DEDUCAO SALARIO FAMILIA :	48,62	COMPENSACAO :	77.254,52
DEDUCAO SALARIO MATERNIDADE:	0,00	RETENCAO LEI 9711:	0,00

Figura 4

Empresa	CNPJ	Nº Controle	Tomador/Obra	CNPJ	Nº Controle
10/2020	507	155	1 - Especialista	06/11/2020	

CONTRIBUIÇÕES, DEDUÇÕES E OUTROS DADOS			
Valor devido à Previdência	1.484,20	Valor devido à Previdência - compet 13	--
Contribuição dos segurados - devida	2.937,97	Contribuição dos segurados - compet 13	--
Salário-família	48,62	Valor das faturas emitidas para o tomador	0,00
Código pagamento GPS	2119		

COMPENSAÇÃO			
Valor solicitado	77.254,52	Valor compensado	10.284,72
Valor a compensar	67.049,80	Valor excedente ao limite de 30%	7.128,72
Período inicial	09/2020	Período final	09/2020

RETENÇÃO SOBRE NOTA FISCAL/FATURA			
Valor informado	0,00	Valor compensado/abatido	0,00
		Valor a compensar	0,00

RECOLHIMENTO DE COMPETÊNCIAS ANTERIORES			
Valor de IRRS	0,00	Valor de Outras Entidades	0,00

Figura 5

Ident.:CNPJ		Compet.:10/2020
Controle:	Sit:FPG FPAS:507 Terc:0079	RATAJU :1,5000
(+) Segurados		2.937,97 (*)
(+) Empresa		7.315,37
(-) Retencao lei 9711/98		0,00
(-) Deducoes (Sal.Familia + Sal.Maternidade)		48,62
(-) Compensacao		10.204,72
(=) Total Previdencia		0,00
(+) Terceiros		1.494,20
(=) Valor a Recolher		1.494,20

Figura 6

Demonstrados os principais conceitos e aspectos da GFIP, passa-se ao estudo do crédito tributário.

1.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No título 1.1, descreveu-se que a obrigação tributária principal é uma prestação pecuniária que tem por objeto o pagamento de tributo ou multa, coerção que surge quando ocorre, no mundo concreto, a hipótese de incidência abstratamente prevista em lei (o fato gerador).

No caso das contribuições previdenciárias, “Considera-se ocorrido o fato gerador [...] na data da prestação do serviço”, conforme o § 2º do artigo 43 da Lei n. 8.212/1991. Assim, se, durante o mês, houve a prestação efetiva de serviço pelo empregado à empresa ou ele colocou seu tempo à disposição do empregador ou do tomador de serviço, o fato gerador ocorreu, a remuneração destinada a retribuir o trabalho deve ser paga e as contribuições incidentes devem ser recolhidas.

Entretanto, apesar de ter nascido a obrigação de pagar as contribuições previdenciárias devidas, no momento em que se verificou a efetiva ou potencial prestação do serviço, os valores ainda não são dotados de exigibilidade, isto é, não houve a formalização do crédito tributário para que possa ser cobrado.

Após o surgimento da obrigação tributária principal, é necessário que haja a constituição do crédito tributário pelo lançamento, que é, segundo o *caput* do artigo 142 do CTN:

[...] o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação** correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade** cabível. **[grifo nosso]**

No âmbito da RFB, a competência exclusiva para promovê-lo é da autoridade tributária, o Auditor-Fiscal. Sobre o tema, ensina Sabbag (2018, p. 883):

Com efeito, o **lançamento** é o instrumento que **confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a** (aferição do *quantum debeat*) e **qualificando-a** (identificação do *an debeat*). Em outras palavras, esta, sendo ilíquida e inexigível, carece dos atributos de *certeza* e *liquidez*, que se dão pela atuação do Fisco, por meio do **lançamento. Com a formalização deste, não há que se falar em “obrigação tributária”, mas em crédito tributário.**

Desse modo, o **crédito tributário** é a **obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento**. Portanto, memorize: para haver lançamento – e, assim, crédito tributário –, é mister que exista fato gerador e, portanto, obrigação tributária. **[grifo nosso]**

Dessa maneira, é a partir do crédito tributário constituído pelo lançamento do Auditor-Fiscal que passa a ser possível, desde que respeitado o prazo prescricional para tanto, a cobrança das contribuições previdenciárias, pois a obrigação de pagá-las tornou-se líquida e certa.

Há três modalidades de lançamento, de acordo com o grau de participação do contribuinte: o de ofício ou direto; o por declaração ou misto; e o por homologação ou “autolançamento”. Nesse trabalho, ater-se-á à última, uma vez que é dessa forma que os créditos tributários de contribuições previdenciárias são constituídos na GFIP.

De acordo com Alexandre (2017, p. 458):

A denominação “autolançamento” é equívoca, pois dá ensejo à interpretação de que o sujeito passivo lança o tributo contra ele mesmo, algo que não se

coaduna com a definição legal de lançamento como privativo da autoridade administrativa. É por esta razão que os autores, ao utilizar a expressão "autolancamento" normalmente colocam-na entre aspas, tentando demonstrar ao leitor que o vocábulo não deve ser interpretado em seu sentido literal.

Já a expressão "lançamento por homologação" também deve ser interpretada com cuidado, sob pena de incidir no mesmo problema. Não se pode entender que o sujeito lança o tributo e a autoridade administrativa apenas homologa o lançamento feito.

Por sua vez, a expressão "homologação do lançamento", apesar de aparecer no final do § 1.º do art. 150 do CTN, também deve ser evitada. O próprio Superior Tribunal de Justiça prefere, na maioria dos seus acórdãos sobre a matéria, usar a terminologia "homologação do pagamento" ou "homologação da atividade do sujeito passivo", ambas mais adequadas para tratar do instituto [...]

Por meio do lançamento por homologação ou "autolancamento", o sujeito passivo antecipa o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que aquela autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, na dicção do *caput* do artigo 150 do CTN. Nesse tipo, quase todas as atividades são desempenhadas pelo contribuinte, ficando o Auditor-Fiscal responsável por homologar ou não o procedimento efetuado por aquele.

Embora o ato de constituir o tributo seja exclusivo da autoridade tributária, o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é que a apresentação de algumas espécies de declarações, previstas em lei, "[...] é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379/RS).

Inclusive, essa jurisprudência é cristalizada na Súmula n. 436 dessa Egrégia Corte, *in verbis*, "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". E é nessa posição que se encaixa a GFIP, contando com previsão expressa na legislação previdenciária:

Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e

condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

[...]

Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999.

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como **constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.**

[grifo nosso]

[...]

Dizer que a GFIP “constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário”, dispensando qualquer outra providência por parte da RFB, equivale a afirmar que todo débito nela declarado pelo contribuinte, a partir do dia de sua transmissão, está automaticamente confessado e constituído, sendo prescindível que um Auditor-Fiscal, em momento posterior, utilizando-se de um auto de infração, lance de ofício o mesmo valor. Ademais, se os montantes declarados não forem pagos, podem ser imediatamente encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU).

Portanto, todas remunerações que o sujeito passivo informa na GFIP são utilizadas para o sistema calcular as contribuições previdenciárias devidas e constituir

os respectivos créditos tributários, os quais deverão ser extintos dentro do prazo legal, ou seja, até o dia 20 do mês seguinte àquele de ocorrência dos fatos geradores.

A RFB possui, em regra, o prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologar a atividade do contribuinte, considerando-se tacitamente homologada e definitivamente extinto o crédito se expirado esse lapso sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado.

Assim, caso a fiscalização tributária federal entenda que houve a declaração em GFIP de um valor menor do que o efetivamente devido e desde que o sujeito tenha pago algum valor desse tributo e não tenha havido dolo, fraude ou simulação, deve lançar de ofício as diferenças, via auto de infração, dentro desse período, sob pena de decair de seu direito.

De outro modo, havendo esse montante declarado a menor, se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, ou não houve nenhum tipo de pagamento, esse prazo será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele da ocorrência do fato gerador.

Por fim, se o contribuinte declarou corretamente em GFIP as quantias devidas de contribuição previdenciária, porém não as pagou integralmente, a administração tributária tem o prazo prescricional de 5 anos, contado da data da constituição definitiva do crédito tributário (CTN, art. 174), que se efetiva na data da entrega da declaração ou do vencimento da exação, o que for posterior, para cobrá-las. Assim, para a GFIP entregue no prazo, a constituição definitiva do crédito ocorre na data de vencimento do tributo; se for enviada com atraso, após a data de vencimento do tributo, a constituição definitiva do crédito ocorre na data da sua entrega.

Relembra-se que, para promover a cobrança do que não foi recolhido, não há necessidade de elaborar-se um auto de infração para lançar de ofício, pois, conforme já ressaltado, a guia constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência do crédito tributário nela declarado, dispensando qualquer providência por parte do Fisco.

1.4 COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Originariamente, a compensação tributária foi prevista como forma de extinção do crédito tributário no inciso II do *caput* do artigo 156 do CTN, sendo definida, pelo *caput* do artigo 170 do mesmo diploma normativo, como a utilização, pelo sujeito passivo, de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, contra a Fazenda Pública para quitar seus débitos.

Em outras palavras, o contribuinte e a RFB são, ao mesmo tempo, credores e devedores um em relação ao outro. Assim, o interessado, optando por não pedir a restituição do saldo em seu favor nem pretendendo pagar o tributo devido, prefere usar o crédito para quitar a sua dívida com a União.

Ressalta-se que o crédito do sujeito passivo deve ter o seu valor preciso, determinado (líquido) e realmente existir (certo), podendo ser vencido (a compensação é posterior à sua apuração) ou vincendo (a data em que se pleiteia a compensação é anterior à sua apuração).

No âmbito federal, a lei que primeiro previu a realização do instituto no campo previdenciário foi a n. 8.383/1991, em sua redação inaugural:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

[...]

[grifo nosso]

Posteriormente, a Lei n. 9.032/1995 alterou a letra do artigo 89 da Lei n. 8.212/1991, estabelecendo que “Somente poderá [...] compensada contribuição para a Seguridade Social [...] na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido”. Atualmente, esse artigo está assim redigido:

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. [grifo nosso]**

[...]

Percebe-se, da concatenação dos dispositivos acima citados, que somente é possível compensar débitos previdenciários, declarados em GFIP, com créditos previdenciários, recolhidos por Guia de Previdência Social (GPS) e administrados pela RFB. Nesse sentido, é vedado à empresa, por exemplo, informar um saldo credor de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no campo “compensação” da GFIP, posto que esse não é um tributo previdenciário. Um detalhe importante é que o crédito deve ser, por uma consequência lógica, de competência anterior à do débito.

Destaca-se que o artigo 74 da Lei n. 9.430/1996, por força do disposto no parágrafo único do artigo 26 da Lei n. 11.457/2007, não se aplica às compensações realizadas em GFIP.

Na prática, compensar em GFIP é declarar créditos previdenciários no campo “compensação” com o objetivo de reduzir os débitos previdenciários calculados pelo SEFIP, os quais devem ser pagos mensalmente à União. A partir da tela abaixo do sistema Ajuste Guias de Recolhimento (Aguia), é possível constatar tal afirmação²:

Ident.: CNPJ		Compet.: 10/2020
Controle:	Sit: FPG	FPAS: 507
	Terc: 0079	RATAJU : 1,5000
(+) Segurados		2.937,97 (*)
(+) Empresa		7.315,37
(-) Retencao lei 9711/98		0,00
(-) Deducoes (Sal.Familia + Sal.Maternidade)		48,62
(-) Compensacao		10.204,72
(=) Total Previdencia		0,00

Figura 7

² Apesar de a tela ser do sistema, só há dados monetários, de modo que não é possível a identificação de nenhum contribuinte a partir deles.

Da imagem acima, é possível inferir que o “Total Previdência” (o montante de contribuição previdenciária a ser pago mensalmente) é calculado pelo somatório das seguintes rubricas:

- “Segurados” (débitos): valores de responsabilidade dos segurados, incidindo as alíquotas previstas nos artigos 198 a 200-B do Decreto n. 3.048/1999 sobre a remuneração de cada um. A empresa apenas retém (desconta a quantia do salário bruto do segurado) e repassa à Fazenda Nacional;
- “Empresa” (débitos): valores de responsabilidade da empresa, incidindo as alíquotas previstas nos artigos 201 a 205 do Decreto n. 3.048/1999 sobre as respectivas bases de cálculo;
- “Retenção da Lei n. 9.711/1998” (créditos): retenção de contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que a empresa contratada para executar serviços mediante cessão de mão de obra declara no mês de emissão daqueles documentos;
- “Salário-família e salário-maternidade” (créditos): benefícios previdenciários que a empresa paga ao segurado, porém são de responsabilidade do INSS, o que dá o direito ao empregador de compensar-se das quantias; e
- “Compensação” (créditos): créditos previdenciários que o contribuinte declara possuir.

Entre os créditos mais comuns, passíveis de utilização no campo “compensação”, estão:

- Contribuição Previdenciária Indevida ou a Maior (CPIM): valores recolhidos indevidamente por GPS que não foram objeto de pedido de restituição;

- Saldo de retenção da Lei n. 9.711/1998: valores de retenção que não foram integralmente compensados em GFIP no mês de emissão da nota fiscal de prestação de serviço nem foram objeto de pedido de restituição;
- Saldo de salário-família e salário-maternidade: valores desses benefícios que não foram integralmente compensados em GFIP no mês de recebimento pelos segurados nem foram objeto de pedido de reembolso; e
- Créditos judiciais: valores previdenciários oriundos de ações judiciais do contribuinte contra a União.

Para compensar, o contribuinte declara na GFIP o mês de origem e o valor atualizado do crédito pela taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), de acordo com os parâmetros estabelecidos pela Instrução Normativa (IN) RFB n. 1.717/2017, a norma interna que regulamenta todo o procedimento de compensação em GFIP. Entre os dispositivos mais importantes, transcrevem-se:

Instrução Normativa RFB n. 1.717, de 17 de julho de 2017.

Art. 1º A restituição e a **compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), **serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.**

Parágrafo único. **O disposto no caput aplica-se** ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à **compensação relativas a:**

I - contribuições previdenciárias:

- a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

- b) dos empregadores domésticos;
- c) dos trabalhadores e dos segurados facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição;
- d) instituídas a título de substituição; e
- e) referentes à retenção na cessão de mão de obra e na empreitada; e

[...]

Art. 62. O reembolso à empresa ou equiparada, de valores de quotas de salário-família e salário-maternidade pagos a segurados a seu serviço, poderá ser efetuado mediante dedução no ato do pagamento das contribuições devidas à Previdência Social, correspondentes ao mês de competência do pagamento do benefício ao segurado, devendo ser declarado em GFIP, ressalvado o disposto no art. 62-A.

[...]

§ 2º Quando o valor a deduzir for superior às contribuições previdenciárias devidas no mês, o sujeito passivo poderá compensar o saldo a seu favor no recolhimento das contribuições dos meses subsequentes, ou requerer o reembolso.

§ 3º Caso o sujeito passivo efetue o recolhimento das contribuições previdenciárias sem a dedução do valor a reembolsar, essa importância poderá ser compensada ou ser objeto de restituição.

[...]

Art. 84. **O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 87-A.**

§ 1º É vedada a compensação do crédito de que trata o *caput*, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

[...]

§ 3º O crédito decorrente de pagamento ou de recolhimento indevido poderá ser utilizado entre os estabelecimentos da empresa, exceto obras de construção civil, para compensação com contribuições previdenciárias devidas.

§ 4º Caso haja pagamento indevido relativo a obra de construção civil encerrada ou sem atividade, a compensação poderá ser realizada pelo estabelecimento responsável pelo faturamento da obra.

§ 5º A compensação poderá ser realizada com as contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário.

§ 6º A empresa ou equiparada poderá efetuar a compensação de valor descontado indevidamente de sujeito passivo e efetivamente recolhido, desde que seja precedida do ressarcimento ao sujeito passivo.

§ 7º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006.

§ 8º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 9º.

[...]

Art. 85. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido dos juros e da multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Art. 86. Na hipótese de compensação indevida, quando ficar comprovada 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.

Art. 87. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

Art. 87-A. O disposto nesta Seção aplica-se somente à compensação de contribuições previdenciárias pelo sujeito passivo que não utilizar o eSocial para apuração das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007.

Art. 88. Ressalvado o disposto no art. 88-A, a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

[...]

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 84, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 30 a 32.

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

[...]

Art. 99. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Parágrafo único. Não poderão ser objeto de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.

Art. 103. A declaração de compensação de que trata o art. 100 poderá ser apresentada no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

[...]

Art. 104. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a homologação da compensação de crédito decorrente de decisão judicial, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão.

Art. 105. O procedimento de habilitação de crédito decorrente de ação judicial não se aplica à compensação de que trata a Seção VII do Capítulo V.

Art. 119. A decisão sobre a compensação caberá à DRF ou à Delegacia Especial da RFB que, à data do despacho decisório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

Art. 135. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, pedido de ressarcimento ou pedido de reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º A manifestação de inconformidade deverá atender aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

[...]

§ 4º A competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio.

§ 5º O disposto no *caput* aplica-se à manifestação de inconformidade contra a decisão que considerar indevida a compensação de contribuições previdenciárias.

Art. 135-A. No contencioso administrativo fiscal de pequeno valor a que se refere o inciso I do *caput* do art. 23 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, o julgamento relativo à manifestação de inconformidade será realizado em última instância por decisão colegiada da DRJ, observada a regulamentação específica.

Art. 136. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, exceto para o caso previsto no art. 135-A.

Parágrafo único. Não caberá recurso de ofício da decisão que considerar procedente manifestação de inconformidade em processos relativos a restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação.

Art. 137. A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

Art. 142. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:

[...]

II - houver a entrega da declaração de compensação ou for efetivada a compensação na GFIP; ou

[...]

Art. 143. No cálculo dos juros de que trata o caput do art. 142, será observado como termo inicial da incidência na hipótese de:

[...]

VIII - pagamento indevido ou a maior de contribuições previdenciárias e de contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos, o mês subsequente ao do pagamento;

IX - crédito referente à retenção de contribuição previdenciária na cessão de mão de obra e na empreitada, o 2º (segundo) mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

X - reembolso, o 2º (segundo) mês subsequente ao da competência cujo direito à percepção do salário-família ou do salário-maternidade tiver sido reconhecido pela empresa;

[...]

Art. 144. As quantias pagas indevidamente a título de multa de mora ou de ofício, inclusive multa isolada, e de juros moratórios decorrentes de obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB também serão restituídas ou compensadas com o acréscimo dos juros compensatórios a que se refere o caput do art. 142.

Art. 145. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:

[...]

II - na hipótese de compensação de ofício ou compensação declarada pelo sujeito passivo, quando a data de valoração do crédito estiver contida no mesmo mês da origem do direito creditório;

[...]

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e

II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

[grifo nosso]

Cabem, ainda, dois esclarecimentos oportunos. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. Além disso, conforme já afirmado anteriormente e na direção da jurisprudência do STJ, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Dessa maneira, qualquer valor declarado no campo “compensação” da GFIP que seja considerado indevido pela autoridade fiscal pode ser imediatamente cobrado, desde que ela o faça no prazo de 5 anos, contado da data de transmissão da guia.

No que tange à retificação das GFIP, a RFB possui entendimento no sentido de que, em qualquer situação, “A compensação de crédito previdenciário, inclusive do decorrente de decisão judicial transitada em julgado [...] deve ser precedida de retificação das GFIP em que a obrigação foi declarada”, nos termos da Solução de Consulta (SC) Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) n. 132/2016.

Esmiuçados os pontos acerca da compensação em GFIP, passa-se a discorrer sobre o crédito judicial.

1.5 CRÉDITO JUDICIAL

Diz-se que o crédito é judicial quando o seu nascedouro, a sua origem é uma decisão judicial transitada em julgado, isto é, aquela da qual não caiba mais nenhum tipo de recurso previsto na legislação processual. É a partir dela que surge o direito do sujeito passivo.

Em geral, na área previdenciária, o contribuinte, não concordando com a incidência de uma contribuição sobre determinada verba, leva a questão para ser apreciada pelo Poder Judiciário, que irá determinar o direito objetivo aplicável ao caso concreto, compondo a lide.

O artigo 19 da Lei n. 10.522/2002 estabelece quais são os entendimentos que vinculam a RFB no sentido de aceitar que o interessado utilize seu crédito judicial na compensação em GFIP:

- Tema que seja objeto de parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;
- Tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal (SF), ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo STF em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;
- Tema decidido pelo STF, em matéria constitucional, ou pelo STJ, pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência (TNU), no âmbito de suas competências, quando for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo ou não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e
- Tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal.

O início da produção de efeitos, ou seja, o momento em que se começa a obediência da RFB à jurisprudência, varia. No caso, por exemplo, de tema decidido pelo STF, em matéria constitucional, ou pelo STJ, quando for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo, ocorre com a comunicação da decisão pela

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). É nessa direção a inteligência da Receita Federal, segundo a SC Cosit n. 119/2017:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada aos entendimentos desfavoráveis à Fazenda Nacional firmados sob a sistemática de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de recurso especial repetitivo, a partir da ciência da Nota Explicativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014. Em regra, a jurisprudência vinculante autoriza a restituição ou compensação administrativas de tributos recolhidos indevidamente, observados os prazos e procedimentos estabelecidos na legislação. Não obstante, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação judicial própria, o contribuinte deve aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial, a fim de proceder à execução judicial ou à compensação administrativa. [grifo nosso]

Por outro lado, se o contribuinte possui ação judicial própria, deve aguardar o trânsito em julgado para usufruir do seu direito. Quando ele se sagra vitorioso no processo, é possível executar judicialmente a decisão, recebendo o valor por precatório ou Requisição de Pequeno Valor (RPV), dependendo do montante.

Ressalta-se que não existe entendimento da RFB que autorize a execução de coisa julgada material parcial antes do encerramento do respectivo processo judicial, atestado pela certidão de trânsito em julgado, o que só acontece com o julgamento do último recurso cabível ou o exaurimento do prazo para a sua interposição.

Inclusive, essa é a jurisprudência consolidada do STJ, que não admite a coisa julgada parcial: “É incabível o trânsito em julgado de capítulos da sentença ou do acórdão em momentos distintos, a fim de evitar o tumulto processual decorrente de inúmeras coisas julgadas em um mesmo feito” (REsp 736650/MT).

Uma alternativa, muito comum na prática, é a desistência do sujeito passivo de fazer cumprir a decisão no âmbito judicial para pleitear a sua operacionalização na seara administrativa, por meio da compensação tributária. As próprias decisões preveem isso quando o interessado pede na inicial, determinando a observância ao artigo 170-A do CTN: “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

Um ponto digno de nota é que o procedimento de habilitação prévia de crédito decorrente de ação judicial não se aplica à compensação de contribuições previdenciárias em GFIP (artigo 105, IN RFB n. 1.717/2017), o que significa dizer que, transitada em julgado a decisão judicial que reconheceu o direito creditório do contribuinte, ele possui o prazo de 5 anos, contado da data da definitividade, para compensá-lo em GFIP.

Deve-se respeitar, também, o período dos 5 anos anteriores ao dia de protocolo da ação, isto é, se o trânsito em julgado se operou em 25.11.2020, e a protocolização, em 25.11.2015, o sujeito passivo possui até 25.11.2025 para compensar seus créditos em GFIP, utilizando os valores pleiteados desde 25.11.2010. Caso decida iniciar a compensação somente em 25.11.2021, só poderá utilizar os créditos abrangidos a partir de 25.11.2011, tendo perdido, portanto, 1 ano.

Citam-se dois casos clássicos de créditos judiciais já cristalizados na jurisprudência dos tribunais superiores, a cujo entendimento a RFB está vinculada:

- **Recurso Extraordinário (RE) 595.838/São Paulo (SP)**: é inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, *caput*, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados com intermediação de cooperativas de trabalho. O trânsito em julgado ocorreu em 09.03.2015. A RFB passou a se vincular ao entendimento a partir de 26.05.2015, com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n. 5/2015. Na prática, a partir de 26.05.2015, a RFB passou a permitir, desde que precedida de retificação das GFIP, a restituição ou compensação das contribuições previdenciárias pagas pelas empresas tomadoras de serviços, observado o prazo de 5 anos, contado da data do pagamento indevido; e

- **Recurso Especial (REsp) 1.230.957/Rio Grande do Sul (RS)**: não incide contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de aviso-prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial. O entendimento firmado pelo STJ no julgamento desse REsp não abrange o reflexo do aviso-prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória. A RFB passou a se vincular ao entendimento a partir de

02.06.2016, com a ciência da Nota PGFN/Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) n. 485/2016. Na prática, a partir de 02.06.2016, a RFB passou a permitir, desde que precedida de retificação das GFIP, a restituição ou compensação da contribuição previdenciária patronal incidente sobre os valores pagos a título de aviso-prévio indenizado, observado o prazo de 5 anos, contado da data do pagamento indevido.

Exploradas as questões atinentes ao crédito judicial, será analisado o último instituto pertinente de Direito Tributário.

1.6 MULTA ISOLADA

A multa isolada, por definição, é aquela que, dotada de caráter punitivo, tem por objetivo coibir o descumprimento da legislação tributária, sem, contudo, repercutir no montante do tributo devido, podendo ter ou não cunho pecuniário. Na didática lição de Haret (2014, p. 61-62):

[...]

O segundo tipo de **multas** são as **punitivas**. Estas, diferentemente das moratórias, têm caráter de **sanção administrativa ou sanção penal**. No **primeiro caso**, incidem quando ocorrer o **descumprimento de deveres instrumentais**, seja pelo contribuinte, seja pelo responsável tributário. É uma forma de fazer impor com maior potência o mandamento legal, reforçando o dever de todos em colaborar com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos. No **segundo caso**, há o **pressuposto de dolo, fraude ou simulação**. As **condutas** são **relevantes tanto para a esfera tributária quanto para a penal**, de modo que cada um desses microssistemas busca proteger diferentes bens jurídicos ainda que a base fática seja a mesma. Isto é o que justifica a inexistência, neste caso, de *bis in idem*. Enquanto a **sanção punitiva tributária** tem função de **reforçar o teor vinculante do mandamento normativo fiscal**, desestimulando condutas a ele contrárias; a **sanção penal**, por sua vez, **reprime a conduta dolosa propriamente dita sob a ótica criminal**, de modo a proteger a lisura do procedimento tributário, contribuindo para a correta arrecadação, fiscalização e função social do tributo. Ambas, contudo, têm caráter pedagógico, objetivando evitar irregularidades fiscais e frustração de pagamento oportuno do tributo.

[...]

As **multas punitivas** podem ser de **cunho pecuniário** (tal como a **multa isolada**, agravada e qualificada) ou não-pecuniário (ao modo da apreensão de bens; certidão positiva de débito; ou, ainda, a própria sujeição do agente a regime especial).

[...]

[grifo nosso]

A redação do § 10 do artigo 89 da Lei n. 8.212/1991 assim estabelece:

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. **[grifo nosso]**

[...]

Por sua vez, o inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996 prevê:

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; **[grifo nosso]**

[...]

Dessa combinação, conclui-se que, no caso de compensação indevida em GFIP, comprovada a falsidade na declaração dos valores, é cabível uma multa isolada de 150%, incidente sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Percebe-se que essa multa tem contorno pecuniário, porém não se exige, além dela, no Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM), nenhuma parcela do tributo indevidamente compensado, embora seja esse a base para o seu cálculo, pois, conforme exposto anteriormente nesse trabalho, as contribuições previdenciárias declaradas em GFIP já constituem devidamente o crédito tributário, não havendo a necessidade de o Fisco lavrar um auto para fazê-lo de ofício. A multa do § 10 do artigo 89 da Lei n. 8.212/1991 tem, portanto, natureza de sanção tributária.

Declarar, no campo “compensação” da GFIP, valores que o contribuinte sabe, com certeza, que não existem é um ato de falsidade, justificando a aplicação da multa em questão. O comando do artigo 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-lei n. 4.657/1942) é claro: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. E o artigo 170-A do CTN veda expressamente a utilização, antes do trânsito em julgado da decisão, de crédito judicial na compensação.

Ainda que, após o trânsito em julgado da decisão judicial, sejam reconhecidos em favor do sujeito passivo o crédito discutido e o seu direito de compensá-lo, se o procedimento já foi efetuado antes desse momento, o comportamento afrontou flagrantemente a legislação tributária e merece ser adequadamente punido.

Inclusive, essa atitude é enquadrada como crime contra a ordem tributária, uma vez que reduz o montante de contribuição previdenciária a pagar por meio de prestação de declaração falsa à Fazenda Nacional, de acordo com o inciso I do *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990, cabendo a propositura de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) ao Ministério Público Federal (MPF).

CAPÍTULO II

O DIREITO PENAL APLICADO À ÁREA TRIBUTÁRIA

O Direito Penal Tributário diz respeito ao conjunto de normas jurídicas que disciplinam os crimes tributários, tipificando as condutas e estabelecendo as respectivas punições. Nesse capítulo, serão enfocados os aspectos penais da problemática, mais especificamente relacionados ao elemento subjetivo do crime, o dolo.

2.1 O CONCEITO DE CRIME

Definir o que é crime, no âmbito doutrinário, não é uma tarefa fácil. De um modo geral, a corrente majoritária costuma conceituá-lo sob três prismas: material, formal e analítico. Para esse trabalho, interessa, apenas, o último.

O conceito analítico traz a concepção do direito sobre o crime, destrinchando a definição prevista em lei pelo aspecto formal. A doutrina predominante entende que crime é um fato típico, antijurídico e culpável, revelando a adoção de uma teoria tripartida. Segundo Nucci (2020, p. 251),

Para cuidarmos do *fato típico*, devemos voltar os olhos aos conceitos de tipo penal, tipicidade, conduta, resultado e nexos causal, pois **o fato típico é a síntese da conduta ligada ao resultado pelo nexos causal, amoldando-se ao modelo legal incriminador**. Em outras palavras, quando ocorre uma ação ou omissão, torna-se viável a produção de resultado juridicamente

relevante; **constatada a tipicidade (adequação do fato da vida real ao modelo descrito abstratamente em lei), encontramos o primeiro elemento do crime.**

Esquemáticamente:

a) **tipicidade = fato real perfeitamente adequado ao tipo;**

b) **fato típico = conduta + nexos causal + resultado, amoldados ao modelo legal.**

Em suma: **tipicidade é instrumento de adequação, enquanto o fato típico é a conclusão desse processo. [...] Subsume-se o fato ao tipo e encontramos a tipicidade. Logicamente, para que os fatos da vida real possam ser penalmente valorados, é indispensável que o trinômio esteja presente (conduta + nexos + resultado). [...] [grifo nosso]**

Considerando, então, que o fato típico exige a ligação da conduta ao resultado, promovida pelo nexos causal, é necessário esmiuçar esses três pilares.

Conduta é toda ação ou omissão humana, voluntária e consciente, dirigida a uma finalidade. Para caracterizar-se a conduta abstratamente descrita em lei, o tipo penal, devem coexistir vontade e consciência. Em outras palavras, o ser humano, para infringir uma conduta penalmente relevante, deve agir de forma livre e ter a noção clara dos atos que pratica. Assim, em tese, não comete um crime quem age sob efeito de hipnose ou sonambulismo.

Por sua vez, resultado, de acordo com o critério naturalístico, é a modificação provocada no mundo exterior pela conduta. Sob a ótica jurídica ou normativa, resultado é a modificação provocada no mundo jurídico pela conduta, ou seja, é a consequência da lesão ou da ameaça de lesão a um bem jurídico tutelado pela norma penal. Nesse sentido, todo crime possui resultado jurídico. Apesar de esse critério ter sido o escolhido pelo legislador, a doutrina adota o conceito naturalístico de resultado. Para Capez (2020, p. 316-317),

Nem todo crime possui resultado naturalístico, uma vez que há infrações penais que não produzem qualquer alteração no mundo natural. De acordo com esse resultado, as infrações penais classificam-se em crimes materiais, formais e de mera conduta.

Crime material é aquele cuja consumação só ocorre com a produção do resultado naturalístico, como o homicídio, que só se consuma com a morte.

Crime formal é aquele em que o resultado naturalístico é até possível, mas irrelevante, uma vez que a consumação se opera antes e independentemente de sua produção. É o caso, por exemplo, da extorsão mediante sequestro

(CP, art. 159), a qual se consuma no momento em que a vítima é sequestrada, sendo indiferente o recebimento ou não do resgate. Os tipos que descrevem crimes formais são denominados “tipos incongruentes”, uma vez que neles há um descompasso entre a finalidade pretendida pelo agente (quer receber o resgate) e a exigência típica (o tipo se contenta com a mera realização do sequestro com essa finalidade). Deste modo, o sujeito ativo pretende mais do que a lei exige, sendo tal incongruência denominada tipicidade incongruente.

Crime de mera conduta é aquele que não admite em hipótese alguma resultado naturalístico, como a desobediência, que não produz nenhuma alteração no mundo concreto. **[grifo nosso]**

Dessa forma, em que pese o fato de o resultado ofender a norma penal positivada, considera-se efetivada a produção das consequências da conduta quando há uma modificação no mundo real passível de ser comprovada pelos sentidos.

No Brasil, há duas correntes doutrinárias predominantes sobre o nexo causal: a da equivalência das condições (ou equivalência dos antecedentes ou da condição simples ou generalizadora) e a da causalidade adequada (ou das condições qualificadas). A primeira, que é a adotada pelo Código Penal – CP (*conditio sine qua non*), estabelece que qualquer ação ou omissão que faça parte dos antecedentes é causa do resultado, pois, se ela não ocorresse, o resultado não seria produzido:

Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

Relação de causalidade

Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. **Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido. [grifo nosso]**

[...]

Didaticamente, o nexo causal é o que vincula a conduta do agente ao resultado, definindo o fato típico para enquadrá-lo no texto da lei, ou seja, é toda ação ou omissão indispensável à ocorrência do resultado. Por conseguinte, se, sem ela, o crime ainda se concretizar, não é tal ação ou omissão a causa do resultado.

Finalizada a caracterização do fato típico (conduta + nexo causal + resultado), diz-se que um fato é antijurídico (ou ilícito) quando a conduta, ao mesmo tempo, é contrária ao direito (aspecto formal) e causa efetiva lesão a um bem jurídico protegido pela norma (aspecto material). Vale dizer, se, por exemplo, a ação de falsificar a

assinatura de alguém, em casa e num contexto de brincadeira, não acarreta nenhum prejuízo a ninguém, não é merecida a reprimenda da lei.

Define-se a culpabilidade como um juízo de reprovação social sobre o fato e seu autor, onde, após a verificação da tipicidade e da ilicitude do fato, será avaliado se o agente era imputável, atuou com consciência potencial de ilicitude e se tinha a possibilidade de ter agido de outro modo, de acordo com as normas jurídicas. Nas palavras de Masson (2018, p. 643), “[...] é o juízo de censura, [...] de reprovabilidade que incide sobre a formação e a exteriorização da vontade do responsável por um fato típico e ilícito, com o propósito de aferir a necessidade de imposição de pena”.

Diante do exposto, em síntese, o crime (fato jurídico, antijurídico e culpável) é toda ação ou omissão, voluntária e consciente, do agente que ofende um bem jurídico tutelado pela lei penal, provocando um juízo de reprovabilidade da sociedade, uma vez que ele sabia, ao menos potencialmente, que sua conduta era ilícita e que poderia ter atuado de outra forma, devendo ser avaliado o cabimento da punição respectiva.

2.2 O DOLO COMO ELEMENTO SUBJETIVO DO CRIME

O dolo faz parte da conduta do agente, representando a vontade e a consciência de praticar os elementos do tipo penal. É o componente psicológico da conduta. Na dicção do STJ (Agravo Regimental no REsp 1043279/Paraná),

[...]

2. A doutrina penal brasileira instrui que **o dolo, conquanto constitua elemento subjetivo do tipo, deve ser compreendido sob dois aspectos: o cognitivo, que traduz o conhecimento dos elementos objetivos do tipo, e o volitivo, configurado pela vontade de realizar a conduta típica.**

3. **O elemento cognitivo consiste no efetivo conhecimento de que o resultado poderá ocorrer, isto é, o efetivo conhecimento dos elementos integrantes do tipo penal objetivo. A mera possibilidade de conhecimento, o chamado “conhecimento potencial”, não basta para caracterizar o elemento cognitivo do dolo. No elemento volitivo, por seu turno, o agente quer a produção do resultado de forma direta – dolo direto – ou admite a possibilidade de que o resultado sobrevenha – dolo eventual. [...] [grifo nosso]**

Assim, para atuar com dolo, no aspecto cognitivo ou intelectual (consciência), o agente deve, efetivamente, saber quais são os elementos objetivos do crime (objeto, lugar, tempo...); no campo volitivo, ele deve possuir a vontade de realizar a conduta típica e de produzir o resultado, seja diretamente seja assumindo o risco de que possa ser produzido.

O inciso I do *caput* do artigo 18 do CP define o crime doloso como aquele em que “[...] o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”, demonstrando que o diploma encampou as teorias da vontade e do assentimento (ou consentimento) do dolo. Na lição de Masson (2020, p. 439-440),

a) Teoria da representação

Para essa teoria, a configuração do dolo exige apenas a previsão do resultado. Privilegia o lado intelectual, não se preocupando com o aspecto volitivo, pois pouco importa se o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Basta que o resultado tenha sido antevisto pelo sujeito. Em nosso sistema penal tal teoria deve ser afastada, por confundir o dolo com a culpa consciente.

b) Teoria da vontade

Essa teoria se vale da teoria da representação, **ao exigir a previsão do resultado**. Contudo, **vai mais longe. Além da representação, reclama ainda a vontade de produzir o resultado**.

c) Teoria do assentimento

Também chamada de teoria do consentimento ou da anuência, complementa a teoria da vontade, recepcionando sua premissa. Para essa teoria, **há dolo não somente quando o agente quer o resultado, mas também quando realiza a conduta assumindo o risco de produzi-lo**.

[grifo nosso]

Portanto, há dolo tanto na vontade de realizar a conduta e produzir o resultado quanto na vontade de realizar a conduta com a aceitação dos riscos de produzir o resultado. Vale ressaltar que o dolo só restará caracterizado se o agente externar a sua conduta (fase externa), pois, se, por outro lado, mantiver as suas intenções represadas em seu pensamento (fase interna), o Direito Penal não se encarregará de coibi-lo.

De acordo com o parágrafo único do artigo 18 do CP, “Salvo os casos expressos em lei, **ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão**

quando o pratica dolosamente” [grifo nosso]. Assim, em regra, os crimes tipificados nas leis penais só são puníveis em sua forma dolosa, a menos que, expressamente, os textos normativos também prevejam o apenamento para a modalidade culposa.

2.3 A PROVA DO DOLO

Apesar de, em regra, conforme já explicado anteriormente, os crimes apenas gerarem punição na modalidade dolosa, é necessário provar que a pessoa agiu com a vontade de realizar a conduta, querendo o resultado ou aceitando os riscos de produzi-lo, pois, na esfera penal, além de o dolo não ser presumido, a responsabilização é subjetiva.

Trata-se de um trabalho árduo, especialmente quando se leva em consideração que o ordenamento jurídico pátrio garante ao acusado o direito ao silêncio, que não importa em confissão e não poderá ser usado em seu prejuízo. Afinal, ninguém pode ser obrigado a produzir provas contra si mesmo.

Existem dois métodos consagrados de prova do dolo: presunção do dolo (*praesumptio doli*) e dolo do direito processual (*dolus ex re*).

De acordo com o primeiro, toda conduta é dolosa, partindo do pressuposto de que quem pratica o ato tem o completo conhecimento de seus elementos objetivos, e, por consequência, todos os resultados foram provocados por um comportamento consciente. Dessa forma, se não houver outras evidências que digam o contrário, o dolo estará provado.

É uma tese frágil, que não é utilizada em nosso país, pois afronta o princípio da presunção de inocência (ou da não culpabilidade), consagrado no art. 5º, *caput*, LVII da Constituição Federal (CF) de 1988. Aqui, o objetivo não é entrar no mérito de decisões casuísticas do STF, que autorizaram a execução provisória da pena após a condenação em segunda instância, mas de mostrar a previsão legal no ambiente de um Estado Democrático de Direito. Esclarece Lima (2020, p. 45-46) que

Esse direito de não ser declarado culpado enquanto ainda há dúvida sobre se o cidadão é culpado ou inocente foi acolhido no art. 9º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789). **A Declaração Universal de Direitos Humanos, aprovada pela Assembleia da Organização das Nações Unidas (ONU), em 10 de dezembro de 1948, em seu art. 11.1, dispõe: “Toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não se prova sua culpabilidade, de acordo com a lei e em processo público no qual se assegurem todas as garantias necessárias para sua defesa”. [...]**

No ordenamento pátrio, até a entrada em vigor da Constituição de 1988, esse princípio somente existia de forma implícita, como decorrência da cláusula do devido processo legal.¹³ **Com a Constituição Federal de 1988, o princípio da presunção de não culpabilidade passou a constar expressamente do inciso LVII do art. 5º: “Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. Em síntese, pode ser definido como o direito de não ser declarado culpado senão após o término do devido processo legal, durante o qual o acusado tenha se utilizado de todos os meios de prova pertinentes para a sua defesa (ampla defesa) e para a destruição da credibilidade das provas apresentadas pela acusação (contraditório).**

Comparando-se a forma como referido princípio foi previsto nos Tratados Internacionais e na Constituição Federal, percebe-se que, naqueles, costuma-se referir à presunção de inocência, ao passo que a Constituição Federal em momento algum utiliza a expressão inocente, dizendo, na verdade, que ninguém será considerado culpado. Por conta dessa diversidade terminológica, o preceito inserido na Carta magna passou a ser denominado de presunção de não culpabilidade. [...]

Do princípio da presunção de inocência (ou presunção de não culpabilidade) derivam duas regras fundamentais: a regra probatória (também conhecida como regra de juízo) e a regra de tratamento [...]

[grifo nosso]

Sob o aspecto da regra probatória, presumir que toda conduta do agente é dolosa macula todo o sistema acusatório em que se assenta o processo penal nacional, onde recai sobre o Ministério Público o ônus de demonstrar a culpa do acusado, dirimindo qualquer dúvida razoável. Não é o imputado que tem que provar a sua inocência, por isso, não havendo certeza, a decisão tem que favorecer o réu (princípio do *in dubio pro reo*), porque, entre os erros, o de absolver um culpado é menos grave do que o de condenar um inocente.

Se assim não fosse, bastaria atestar que houve nexos causal entre a conduta e o resultado para condenar alguém, não haveria necessidade de existir um órgão ministerial acusatório e a responsabilidade seria sempre objetiva. Não é difícil perceber que essa ideia não merece apoio, mais afeita a um Estado totalmente autoritário.

Na ótica da regra de tratamento (STF – *Habeas Corpus* 89501/Goiás),

[...] O princípio constitucional da não-culpabilidade, em nosso sistema jurídico, consagra uma regra de tratamento que **impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados, definitivamente, por sentença do Poder Judiciário.** [...] [grifo nosso]

Nessa direção, o agente não pode, apenas com base na possibilidade de uma futura condenação, sofrer nenhuma medida de constrição da sua liberdade. As prisões cautelares, portanto, mecanismos excepcionais de privação do convívio social, não podem ser utilizadas como meio de antecipação da execução da pena.

O segundo método, dolo do direito processual (*dolus ex re*), define que o dolo, ainda que seja um fato interno, deve ser provado, e os fatos consideram-se provados quando, relevantes para a decisão, neles sejam encontrados elementos do fato punível. Nesse horizonte, devem ser demonstrados tanto o elemento cognoscível, o efetivo conhecimento dos componentes integrantes do tipo penal objetivo, como o volitivo, evidenciando que o agente quis a produção do resultado de forma direta (dolo direto) ou admitiu a possibilidade de que ele sobreviria (dolo eventual).

Percebe-se que, na prática, o dolo, fato interno e subjetivo, será provado a partir de fatos externos e objetivos. Nas palavras de Khader (2012, p. 94),

[...] de acordo com o critério adotado majoritariamente, **o conjunto de circunstâncias extraídas da realidade fática que auxiliará o intérprete a identificar a existência do dolo.** [...] Von Weber [...] Explicava o professor de Tübingen, portanto, que **a prova do *dolus ex re* dispensa a confissão do delinquente [...], uma vez que deriva de conclusões que se obtêm a partir dos atos concretos e da forma do delito**¹⁹⁵. [grifo nosso]

Em razão dessa dificuldade de provar-se materialmente o dolo, a posição doutrinária dominante admite que essa constatação ocorra por meio de provas indiciárias. Segundo o art. 239 do Código de Processo Penal (CPP), Decreto-lei n. 3.689/1941, “Considera-se **indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias**” [grifo nosso].

Para Pacelli (2020, p. 550-551),

Na verdade, o indício mencionado no art. 239 do CPP não chega a ser propriamente um meio de prova. Trata-se, antes disso, da utilização de um raciocínio dedutivo, para, a partir da valoração da prova de um fato ou de uma circunstância, chegar-se à conclusão da existência de um outro ou de uma outra.

Com efeito, pelo indício, afirma-se a existência do conhecimento de uma circunstância do fato delituoso, por meio de um processo dedutivo cujo objeto é a prova da existência de outro fato.

Parte-se, então, para um juízo de lógica dedutiva para a valoração de circunstâncias que estejam relacionadas com o fato em apuração.

A prova indiciária, ou prova por indícios, terá a sua eficiência probatória condicionada à natureza do fato ou da circunstância que por meio dela (prova indiciária) se pretender comprovar. Por exemplo, **tratando-se de prova do dolo ou da culpa, ou dos demais elementos subjetivos do tipo, que se situam no mundo das ideias e das intenções, a prova por indícios será de grande valia.**

Efetivamente, não há como demonstrar, como prova material, o que não pode ser materializado. Quem, conscientemente, desfere uma facada em outrem, tanto pode estar querendo produzir o resultado morte quanto poderá estar pretendendo abater temporariamente o adversário, em meio a uma briga ou tumulto. **O elemento subjetivo da conduta somente poderá ser aferido por meio da constatação de todas as circunstâncias que envolverem o fato, a partir das quais será possível se chegar a alguma conclusão.** E esta somente será obtida, quando possível, pela via do processo dedutivo, com base nos elementos fornecidos pelas regras da experiência comum, informadas pelo que ordinariamente acontece em situações semelhantes.

Quando, ao contrário, pretender-se, com os indícios, demonstrar fatos ou circunstâncias que podem normalmente se reduzir à prova material, tais como a autoria, e sobretudo correndo o risco de ser redundante, a materialidade, o valor probatório dos indícios haverá de ser muito reduzido, quando nenhum.

Nesse campo, é bom lembrar que o próprio Código de Processo Penal não faz referência expressa a fatos, mas, sim, a circunstâncias, com o que não se deve aceitar a prova da existência do crime ou da autoria por meio de simples provas indiciárias, que são circunstanciais por excelência. Nesses casos, elas deverão ser consideradas o que verdadeiramente são: indícios.

Como dissemos anteriormente, **os indícios não se qualificam, a rigor, como meio de prova; nada obstante, apresentam ou podem apresentar a mesma consequência, no que diz respeito à valoração judicial.**

Tais processos dedutivos configuram verdadeiras presunções feitas pelo julgador, diante da ausência de prova material em sentido contrário, sendo perfeitamente válidas enquanto meio de conhecimento de determinado fato submetido à apreciação jurisdicional. [...]

[grifo nosso]

Sabe-se que, no âmbito do processo penal, as provas são somente aquelas produzidas sob o crivo do contraditório e da ampla defesa na fase judicial, onde o magistrado, pela livre apreciação delas, formará a sua convicção. Buscam, acima de tudo, reconstruir as questões discutidas da forma mais fiel possível e auxiliam na tomada da decisão judicial.

Apesar disso, os indícios não podem ser descartados, especialmente quando possam ser corroborados por outros elementos provados no processo. É nesse sentido que ganham importância as provas indiciárias na comprovação do dolo. Mediante um raciocínio dedutivo, é possível, a partir da valoração da prova de todas as circunstâncias que envolveram um fato, concluir se houve dolo ou não na conduta do agente. É, portanto, uma prova indireta, resultado da aplicação da lógica dedutiva sobre os meios de prova existentes.

Inclusive, objetivando mudar esse cenário de valoração das provas por indícios, o projeto de reforma do CPP (Projeto de Lei n. 8.045/2010), em seu texto (art. 168, § 1º), inspirado no CPP italiano, normatiza que “A existência de um fato não pode ser inferida de indícios, **salvo quando foram graves, precisos e concordantes**” [grifo nosso].

Assim, a proposta legislativa prevê que os indícios só poderão ser usados para provar a existência de um fato quando forem graves, precisos e concordantes. Nogueira (2019, p. 39-40) define esses requisitos:

Esses requisitos - gravidade, precisão e concordância – referem-se, não aos fatos indiciantes, mas à relação existente entre estes e o fato investigado, ou seja, ao raciocínio inferencial que permite extrair do fato conhecido alguma conclusão sobre o fato desconhecido. [...]

Nesse contexto, a **gravidade** diz respeito ao **elevado grau de relevância e pertinência do fato conhecido em relação ao *thema probandum*, de modo que será grave o indício que demonstra, com elevado grau de probabilidade, a ocorrência do fato cuja existência deve ser verificada.** A gravidade deriva, portanto, da correta aplicação da regra de inferência.

A **precisão**, de sua vez, está relacionada à resistência da regra de experiência a possíveis objeções. **A verificação do fato investigado, extraída da aplicação da máxima de experiência ao fato indiciante, deve ser convincente a ponto de excluir qualquer outra conclusão razoável acerca dos fatos apurados.** Não significa dizer que não haja outras possibilidades no raciocínio inferencial, até porque a maioria dos indícios tem natureza contingencial e não unívoca, porém, **para ser preciso, esse raciocínio exige a existência de uma ligação tão forte entre o fato conhecido e o investigado que não seja possível ao juiz, no caso**

concreto, exercer para uma “escolha racionalmente fundamentada em favor de outra opção” (TONINI, 2002, p. 58).

No que concerne à **concordância**, já se antecipou o entendimento de se tratar de requisito à admissibilidade relativa, que limita a aplicação da prova indiciária quando se trata de verificar fatos que sirvam de fundamento à sentença penal condenatória. Assim, **a comprovação dos elementos delitivos somente pode ser feita mediante prova indiciária quanto haja pluralidade de indícios ou concurso de indícios com outros meios de prova.**

Tal pluralidade, naturalmente, refere-se à existência de fatos indiciantes independentes que, mediante aplicação de diversificados raciocínios inferenciais, conduzam a conclusões concordes sobre o tema probando. Por isso não se podem considerar como indícios plúrimos aqueles que se encontrem numa mesma cadeia inferencial. Inseridos na sequência de ilações de que se compõe a prova indiciária mediata, os diversos indícios mediatos não atendem aos desígnios da norma de, com o requisito da pluralidade, reduzir a possibilidade de equívocos na apuração dos fatos mediante prova indiciária.

É preciso, ainda, que haja harmonia entre os vários indícios e entre os indícios e demais meios de prova, pois, se ao contrário, um indício desmentir os demais ou se houver contradição entre indícios e demais provas, não estará satisfeito o requisito da concordância. Também não haverá concordância se forem verificados contra-indícios que lancem dúvidas sobre a conclusão inicialmente alcançada acerca do fato probando, como, também, se houver contraprovas do fato verificado mediante prova indiciária. Há, ainda, quem entenda não ser suficiente a mera concordância entre os indícios, pois estes, além de harmônicos entre si e com o conjunto probatório, deveriam convergir para a mesma conclusão. [...]

[grifo nosso]

O acolhimento da prova indiciária, que conta com a adesão da doutrina e jurisprudência majoritárias atualmente, encontra respaldo desde os mais antigos julgamentos. Na Revisão Criminal n. 4.150, de 1936, o STF já admitia a sua utilização, desde que concludente, como justificativa para a condenação. Até hoje, o entendimento da Suprema Corte mantém-se intacto:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. PREVENÇÃO. CRITÉRIO PARA FIXAÇÃO DA COMPETÊNCIA FUNCIONAL (ART. 83 DO CPP). NECESSIDADE DE DECISÃO MERITÓRIA DO ÓRGÃO PREDECESSOR. SÚMULA Nº 706 DO STF. **CONDENAÇÃO COM BASE EM PROVA INDICIÁRIA. LEGITIMIDADE. HABEAS CORPUS** SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. INADMISSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA JULGAR **HABEAS CORPUS**: CF, ART. 102, I, “D” E “I”. ROL TAXATIVO. [...] 3. **A força instrutória dos indícios é bastante para a elucidação de fatos, podendo, inclusive, por si própria, o que não é apenas o caso dos autos, conduzir à prolação de decreto de índole condenatória, quando não contrariados**

por contraindícios ou por prova direta. Doutrina: MALATESTA, Nicola Framarino dei. A lógica das provas em matéria criminal. Trad. J. Alves de Sá. Campinas: Servanda Editora, 2009, p. 236; LEONE, Giovanni. Trattato di Diritto Processuale Penale. v. II. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1961. p. 161-162; PEDROSO, Fernando de Almeida. Prova penal: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 90-91. Precedentes: AP 481, Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2011; HC nº 111.666, Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 08/05/2012; HC 96062, Relator: Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009. [...] (HC 97781, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 26/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 14-03-2014 PUBLIC 17-03-2014)

*HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. TRÁFICO DE ENTORPECENTES. MINORANTE DO § 4º DO ART. 33 DA LEI N. 11.343/2006. QUANTIDADE E VARIEDADE DA DROGA, MAUS ANTECEDENTES E DEDICAÇÃO À ATIVIDADE CRIMINOSA. INAPLICABILIDADE DA CAUSA DE DIMINUIÇÃO. PRESUNÇÃO HOMINIS. POSSIBILIDADE. INDÍCIOS. APTIDÃO PARA LASTREAR DECRETO CONDENATÓRIO. SISTEMA DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO. REAPRECIÇÃO DE PROVAS. DESCABIMENTO NA VIA ELEITA. ELEVADA QUANTIDADE DE DROGA APREENDIDA. CIRCUNSTÂNCIA APTA A AFASTAR A MINORANTE PREVISTA NO ART. 33, § 4º, DA LEI Nº 11.343/06, ANTE A DEDICAÇÃO DO AGENTE A ATIVIDADES CRIMINOSAS. ORDEM DENEGADA. [...] 3. **O princípio processual penal do favor rei não ilide a possibilidade de utilização de presunções *hominis* ou *facti*, pelo juiz, para decidir sobre a procedência do *ius puniendi*, máxime porque o Código de Processo Penal prevê expressamente a prova indiciária, definindo-a no art. 239 como “a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias”.** Doutrina (LEONE, Giovanni. Trattato di Diritto Processuale Penale. v. II. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1961. p. 161-162). Precedente (HC 96062, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-02 PP-00336). 4. **Deveras, o julgador pode, mediante um fato devidamente provado que não constitui elemento do tipo penal, utilizando raciocínio engendrado com supedâneo nas suas experiências empíricas, concluir pela ocorrência de circunstância relevante para a qualificação penal da conduta.** [...] (HC 111666, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 08/05/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-100 DIVULG 22-05-2012 PUBLIC 23-05-2012)*

[grifo nosso]

Indo além, Costa (2015, p. 192), após analisar o uso de ciências empíricas (Psicologia e Psiquiatria), da confissão e das presunções para provar os elementos do dolo, afirma que “[...] **a única prova possível dos elementos do dolo, para a doutrina mais tradicional, serão os indícios, partindo-se de fatos externos provados [...]**” [grifo nosso].

A partir disso, Costa (2015, p. 198) defende a tese dos padrões de comportamento que constituem os elementos subjetivos:

Porém, é preciso reconhecer que nada disso é distinto do procedimento dos indícios, para quem entende que a prova dos elementos empíricos do dolo se faz por esse meio. Aqui, **parte-se do comportamento concreto, provado por qualquer meio, a padrões abstratos de comportamento consistentes em leis científicas ou regras de experiência cotidiana ínsitos ao raciocínio dos indícios. Ao fim e ao cabo, em ambas as posições, comparam-se os comportamentos provados a padrões de comportamentos racionais no intuito de se determinar o componente empírico do dolo. [grifo nosso]**

Fica claro, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, que o dolo é passível de comprovação, desde que tal desiderato esteja calcado nos meios de prova contidos no processo judicial. Por meio de fatos já provados e pelos comportamentos do agente, quando comparados com aqueles tidos como racionais para as situações em questão, os elementos psicológicos ou estados mentais do dolo, constituídos pelas condutas, podem ser provados.

Superados os aspectos atinentes à prova do dolo, será analisada a sua incidência nos crimes contra a ordem tributária.

2.4 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos taxativamente na Lei n. 8.137/1990, mais especificamente em seus artigos 1º a 3º. Para essa monografia, os delitos praticados por particulares são os relevantes, notadamente o destacado abaixo, que cuida de enquadrar, em tese, a conduta de compensar indevidamente em GFIP crédito judicial antes do trânsito em julgado:

Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

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

I - omitir informação, ou **prestar declaração falsa às autoridades fazendárias**;

[...]

Pena - **reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.**

[grifo nosso]

O núcleo do crime está nos verbos “suprimir” e “reduzir”, ou seja, o legislador impõe um resultado. Efetivamente, há de ocorrer a supressão ou a redução do valor que deveria ser recolhido aos cofres públicos. Trata-se, portanto, de um delito de resultado ou dano. Tais verbos implicam na vontade do contribuinte de realizar a conduta, querendo o resultado ou, pelo menos, assumindo o risco de produzi-lo (conceito de dolo).

Ao declarar, falsamente, no campo “compensação” da GFIP, que possui um crédito judicial, quando, na verdade, não o detém, o contribuinte incorre em falsidade ideológica, que incide no conteúdo da guia, não caracterizando, portanto, uma simples mentira.

Assim, a autoridade fazendária, ao deparar-se com a supressão ou redução do tributo, provocada pela prestação de declaração falsa na GFIP, e, concomitantemente, identificada a vontade do agente de fraudar o fisco, configura-se o crime contra a ordem tributária.

As penas cominadas são reclusão, de 2 a 5 anos, e multa. Essa multa não dispensa a aplicação daquela administrativa, à qual estará também sujeito o infrator tributário, tratada no título 1.6, uma vez que possuem naturezas distintas (administrativa e penal).

A constatação da conduta e a da supressão ou redução do tributo não são suficientes para atestar a ocorrência do crime tributário. Apesar de haver o nexo causal, é necessário demonstrar a intenção de fraudar o fisco. De todo modo, não cabe ao Auditor-Fiscal da RFB comprovar se houve dolo ou não do agente, devendo formalizar a RFFP e encaminhar ao MPF.

2.5 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

No âmbito da RFB, o dever de representar é regulamentado na Portaria RFB n. 1.750/2018, nos seguintes termos:

Art. 2º A representação fiscal para fins penais deverá ser feita por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar fatos que configuram, em tese:

I - crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social; ou

[...] [grifo nosso]

Percebe-se que a formalização da RFFP não se insere no âmbito da discricionariedade da autoridade fiscal. Identificado o fato que, em tese, configura crime contra a ordem tributária, a sua elaboração é obrigatória, sob pena de sanções disciplinares previstas na Lei n. 8.112/1990, sem prejuízo de outras sanções cabíveis. Deve-se ter em mente que a lavratura do auto de infração para aplicação da multa prevista no § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/1991 leva, inexoravelmente, à elaboração de uma RFFP.

A representação, além de relatar todos os fatos, deverá conter a identificação das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito penal, da pessoa jurídica atuada e, quando couber, das pessoas que possam ter concorrido ou contribuído para a prática do ilícito, mesmo que por intermédio de pessoa jurídica; a descrição dos fatos caracterizadores do ilícito penal e o seu enquadramento legal; e a identificação das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas, assim consideradas aquelas que tenham conhecimento do fato ou que, em razão de circunstâncias a ele relacionadas, deveriam tê-lo.

Nesse ponto, é importante esclarecer que o fato de os contribuintes alegarem que a pessoa responsável pelo preenchimento da GFIP é quem cometeu o erro (por exemplo, os contadores) não autoriza o Auditor-Fiscal a deixar de fazer a RFFP, uma vez que aqueles não podem ser desonerados dos atos praticados pelos seus prepostos.

Mais uma vez, ressalta-se que não é competência do Auditor-Fiscal a tarefa de provar o dolo no crime contra a ordem tributária. A autoridade fiscal deve apurar o crédito tributário e, se for o caso, impor ao contribuinte a sanção devida por esta conduta tributariamente condenável, mediante a lavratura de auto de infração.

Todavia, a suposição da ocorrência de crime – que somente deixará de ser assim considerada quando houver uma sentença judicial transitada em julgado –, no desenrolar do procedimento administrativo fiscal, não exime o autor da representação de fundamentá-la.

A RFFP é formulada levando-se em consideração fatos e indícios que apontem uma conduta criminosa praticada pelo contribuinte. Cabe ao MPF avaliar as provas e oferecer a denúncia à justiça. Com esse objetivo, o órgão ministerial poderá solicitar a abertura de inquérito policial para aprofundar as investigações e identificar os verdadeiros autores do delito. Assim, no decorrer do processo, sob o contraditório e a ampla defesa, o *Parquet* deverá produzir a prova do elemento subjetivo do tipo penal, buscando a condenação do réu.

É competência exclusiva do MPF tipificar corretamente a conduta descrita pelo Auditor-Fiscal, fazendo a subsunção dos fatos descritos à previsão legal. Nada impede que o MPF archive uma representação fiscal que julgue não possuir indícios suficientes para levar o representado à justiça, já que irá valorar os documentos enviados pela RFB antes de submeter o contribuinte a uma acusação.

Em regra, a RFFP deve permanecer na unidade responsável pelo controle do processo administrativo até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário. Se esse crédito correspondente ao ilícito penal for integralmente extinto por decisão administrativa ou pelo pagamento, os autos da representação, juntamente com a cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados.

Por outro lado, a RFFP será encaminhada ao MPF para promover a ação penal correspondente, mediante ofício do titular da unidade responsável pela formalização da representação, no prazo de 10 dias, contado da data do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o pagamento, ou da decisão administrativa definitiva referente a auto de infração do qual não tenha resultado exigência de crédito tributário. Nessas situações, deverão ser juntadas à representação a cópia da decisão definitiva proferida no processo administrativo e a informação sobre o valor do crédito tributário exigível, se for o caso.

Embora os ilícitos nos campos tributário e penal guardem estreita relação, existe autonomia entre as apurações nos processos administrativo e penal, não sendo uma instância de investigação, necessariamente, reflexo da outra. No direito tributário,

não se aplica o princípio do *in dubio pro reo*, de forma que pode ser mantida a multa administrativa sem que isto acarrete a condenação do réu no processo penal. O contrário também pode ocorrer, ou seja, não ser aplicada a multa administrativa, e na ação penal ser condenado o réu.

A natureza jurídica da ação dos crimes contra a ordem tributária é pública incondicionada, o que significa dizer que, ainda que não haja uma RFFP, levando ao conhecimento do MPF a prática, em tese, dessa espécie de crime, o próprio órgão ministerial, sabendo da ocorrência do ilícito, poderá oferecer a denúncia de acordo com as suas apurações.

No caso de haver uma RFFP, a autoridade fiscal, após o pronunciamento do MPF, passará a ser uma mera testemunha dos fatos que ensejaram a representação. Posteriormente, sendo chamado em juízo, somente esclarecerá a respeito do que constatou no curso do trabalho fiscal.

Apenas serão objeto de RFFP os fatos que sejam conhecidos do Auditor-Fiscal em razão de sua atividade fiscal e, devido a seus procedimentos, possuam elementos que configurem a sua materialidade. Por conseguinte, seu depoimento ater-se-á, exclusivamente, à sua atuação fiscal.

CAPÍTULO III

A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

Nesse capítulo, serão explorados alguns julgados, administrativos e judiciais, para que se possa compreender de que forma as esferas têm entendido a presença do dolo nas ações do contribuinte, mais especificamente no que tange à aplicação da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/1991.

3.1 TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

O contencioso administrativo fiscal, em âmbito federal, é regido pelo Decreto n. 70.235/1972. De forma mais minuciosa, o Decreto n. 7.574/2011 regulamenta todo o tema. Nesse ponto, interessa saber quando se instaura, perante a Fazenda Nacional, a fase litigiosa do procedimento.

O auto de infração (da multa isolada de 150% – art. 89, § 10, Lei n. 8.212/1991), cuja competência para lavratura é exclusiva do Auditor-Fiscal da RFB, deve conter os seguintes requisitos:

- A qualificação do autuado;

- O local, a data e a hora da lavratura;

- A descrição dos fatos;
- A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- A determinação da exigência; e
- A assinatura da autoridade fiscal responsável pela autuação e o número de sua matrícula.

No corpo do auto de infração, deve estar contida, também, a intimação para cumprir ou impugnar a obrigação no prazo de 30 dias corridos, contados da data de ciência, excluindo-se o dia de início e incluindo-se o de vencimento, prorrogando-se para a data imediatamente posterior caso não seja dia útil.

Nesse sentido, tem-se que a fase litigiosa começa quando o sujeito passivo, nesse prazo de 30 dias, isto é, tempestivamente, impugna, expressamente, a exigência contida no auto. Essa contrariedade, também, deve conter requisitos:

- A autoridade julgadora a quem é dirigida;
- A qualificação do impugnante;
- Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
- As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e
- Se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

Dessa forma, a impugnação, formalizada por escrito e apresentada na unidade da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, dá início à discussão administrativa acerca da multa. Instruído corretamente o processo, a unidade preparadora encaminhá-lo-á para julgamento em primeira instância.

3.1.1 Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ

As DRJ, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da RFB, são competentes para o julgamento em primeira instância, entre outros assuntos, da impugnação de auto de infração. Destaca-se que a apreciação de processos em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária, como o tema em questão, terá prioridade.

Atualmente, existem 10 delegacias de julgamento no Brasil, uma em cada Região Fiscal (RF), com sede em: Brasília/DF (DRJ01), Belém/PA (DRJ02), Fortaleza/CE (DRJ03), Recife/PE (DRJ04), Salvador/BA (DRJ05), Belo Horizonte/MG (DRJ06), Rio de Janeiro/RJ (DRJ07), São Paulo/SP (DRJ08), Curitiba/PR (DRJ09) e Porto Alegre/RS (DRJ10).

Todas essas delegacias possuem jurisdição nacional e competência por matéria. Elas são compostas por turmas de Auditores-Fiscais com mandato, cada uma dirigida por um Presidente, nomeado entre os julgadores. Cada um dos Delegados e dos Delegados-Adjuntos das DRJ preside uma Turma. Superados os aspectos organizacionais das delegacias de julgamento, passa-se à análise de um caso concreto.

Na ocasião, após a regular intimação do contribuinte pela autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília (DRF/Brasília), para que ele comprovasse a origem dos créditos utilizados no campo compensação da GFIP, no valor de R\$ 15.011.121,44, entre 01/2012 e 13/2015, a pessoa jurídica declarou que o montante era oriundo de duas ações judiciais.

Num dos processos, discutia-se o pagamento de expurgos inflacionários (Plano Bresser, Plano Verão e Planos Collor I e II), juros compensatórios e juros moratórios no resgate de títulos da dívida agrária adquiridos pela parte autora, tendo a empresa indicado que, daquela quantia, R\$ 6.333.168,53 eram dessa lide.

Sobre essa ação judicial, o Auditor-Fiscal constatou que, além de não se referir a crédito previdenciário, líquido e certo, a ser compensado com débito da mesma natureza, contrariando o art. 89 da Lei n. 8.212/1991, a decisão ainda não havia transitado em julgado, com a devida autorização da justiça para efetuar a compensação, em afronta expressa ao artigo 170-A do CTN. Nesse sentido, concluiu que

[...] fica demonstrado que **ao se utilizar de crédito de natureza não tributária, sem permissão legal para tanto, e sem determinação judicial para compensação**, em quantia considerável, **a contribuinte incidiu em prática fraudulenta.**

A fraude está exatamente em efetuar compensações se utilizando de um número de processo judicial ainda em tramitação cuja decisão de primeira instância apesar de ser favorável à contribuinte, não dar nenhum respaldo para que se procedesse à compensação tributária.

Um processo judicial não transitado em julgado, e que apenas condenou a União a efetuar o pagamento dos juros moratórios ainda não pagos por ocasião do resgate dos títulos da dívida agrária cartulares em 01/04/2013 **não é, nem sequer abstratamente, meio passível de ser considerado como idôneo para sustentar a compensação tributária levada a cabo pela contribuinte.**

Ao informar, em GFIP, a compensação tributária com base em um processo judicial, não se está apenas a informar a existência de um processo qualquer (ou seja, que àquele número corresponde um processo judicial), mas também que ele possui o contribuinte como vencedor e titular direto do direito assegurado pelo Poder Judiciário, bem como a liquidez e certeza do crédito apurado no processo e, ainda, o fato de que a decisão favorável ao contribuinte transitou em julgado. **Portanto, ao informar como fundamento de compensação um processo sem nenhum desses requisitos, a contribuinte prestou informações falsas, no intuito de reduzir o valor das contribuições previdenciárias a pagar, o que configura fato gerador da aplicação da multa prevista no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91.** [...]

[grifo nosso]

Logo, por todo o exposto, a autoridade fiscal aplicou o percentual de 150% sobre R\$ 6.333.168,53, resultando no importe de R\$ 9.499.752,73 a título de multa isolada.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou que, equivocadamente, informou à fiscalização que as compensações decorreriam de decisões exaradas nos autos de processo judicial. Prosseguindo, afirmou que, na verdade, os créditos utilizados nas compensações tinham origem em revisão de ofício,

que excluiu débitos fulminados pela decadência e prescrição em razão da Súmula Vinculante n. 8, no parcelamento de um débito.

Por conta desse erro, pediu o afastamento da penalidade pecuniária, seja por inexistência de indícios de dolo, já que, no seu entender, só há fraude quando há dolo provado (e não absolutamente presumido, mediante ficção jurídica), seja por se tratar de multa confiscatória, desproporcional e desarrazoada.

A DRJ/Ribeirão Preto (DRJ/RPO), apreciando a demanda, assim ementou seu acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

[...]

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO ART. 89, § 10º DA LEI nº 8.212/91. Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatado não serem verdadeiras as declarações apresentadas pela empresa, é correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total das contribuições indevidamente compensadas.

[...]

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(Processo 10166.725176/2016-12: Acórdão 14-69.460 - 12ª Turma da DRJ/RPO, julgado em 08/08/2017) **[grifo nosso]**

Em sua fundamentação, a DRJ/RPO asseverou:

[...]

Como se verifica da redação do **§ 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991**, há **dois condicionantes à aplicação da penalidade** em questão, sendo o **primeiro** a própria **compensação indevida** e o **segundo**, a **comprovada falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo. Como se vê, ambos assumem cunho de **aplicação cumulativa**, de modo que **a falta de um não dá ensejo à aplicação da penalidade isolada**.

Quanto à **compensação indevida**, os argumentos apresentados pela impugnante, relacionados à origem dos créditos e legitimidade do procedimento, foram objeto de análise no processo administrativo nº

10166.724845/2016-21, que trata da não homologação das compensações realizadas.

Portanto, o assunto foi discutido em processo próprio, não cabendo sua rediscussão neste processo.

Apreciando as razões apresentadas pelo contribuinte em Manifestação de Inconformidade, em Sessão datada de 23 de junho de 2017, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo a decisão constante do Despacho Decisório nº 71/2017-DIORT/DRFBRASÍLIA/DF, de 23/01/2017, que não homologou compensações pleiteadas através de GFIP, referentes a competências de 01/2012 a 08/2015.

[...]

Pelo exposto no voto da relatora do processo administrativo nº 10166.724845/2016-21, resta claro que **o contribuinte efetuou compensações indevidas, utilizando créditos inexistentes.**

Quanto à **falsidade** da declaração apresentada, 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, necessário perquirir se na situação em exame existiu a falsidade na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo.

No caso em tela, a fiscalização expõe no item “3. Fundamentação”, do Relatório Fiscal (fls. 31/41) os motivos e fatos pelos quais considerou que as informações prestadas em GFIP são falsas:

[...]

Considerando os fatos descritos, a fiscalização considerou que **o sujeito passivo prestou informações falsas no intuito de subtrair tributos**, pelo que foi aplicada multa isolada nos termos do artigo 89, § 10, da Lei nº 8.212/91.

O intuito doloso do contribuinte está na consciência deste de que não possuía os créditos e, mesmo assim, declarou e efetuou a compensação em GFIP, reduzindo indevidamente o valor das contribuições a recolher.

Seu comportamento doloso fica evidente ao analisarmos os fatos e documentos juntados ao processo administrativo nº 10166.724845/2016-21 [...]

Ora, não é crível que uma empresa de porte tenha efetuado a compensação de significativos valores, que totalizaram R\$ 6.333.168,53 (seis milhões, trezentos e trinta e três mil, cento e sessenta e oito reais e cinquenta e três centavos), informando durante dois anos (janeiro de 2012 a dezembro de 2013), mês a mês, o valor dos créditos atualizados, sem que tenha mantido um controle de amortização desses créditos, a ponto de informar “equivocadamente” sua origem.

[...]

Constatada a inexistência de créditos passíveis de compensação com contribuições previdenciárias, o sujeito passivo, decorridos mais de seis meses da primeira intimação, em março de 2017 apresenta Manifestação de

Inconformidade no processo administrativo nº 10166.724845/2016-21 e Impugnação neste processo, alegando equívoco na informação anterior.

[...]

Ou seja, **inexistem os créditos apontados pela impugnante.**

Ao realizar a compensação através da declaração em GFIP utilizando créditos inexistentes, a impugnante passou para o Fisco a falsa idéia de que estava adimplente com suas obrigações passadas.

Sendo assim, a fiscalização agiu em consonância com a lei, ao lavrar o presente auto de infração de aplicação da multa isolada.

[...] **[grifo nosso]**

Percebe-se que a DRJ/RPO, analisando os dois requisitos presentes no § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/1991, de incidência cumulativa para a aplicação da penalidade isolada, entendeu que o primeiro, a compensação indevida, restou comprovado porque o contribuinte usou créditos sabidamente inexistentes.

Em relação ao segundo, a falsidade na declaração, o órgão julgador, ao examinar os fatos e os documentos juntados no processo de glosa das compensações indevidas, concluiu que o sujeito passivo prestou informações falsas no intuito de subtrair tributos, afirmando que o dolo na sua ação revelou-se na consciência de que não possuía os créditos, e, mesmo assim, declarou e efetuou a compensação em GFIP, reduzindo indevidamente o valor das contribuições a recolher.

Finalizando o julgamento, considerando, então, presentes a compensação indevida e o dolo na falsidade da declaração, decidiu pela improcedência da impugnação e manteve o crédito tributário lançado. Inconformado com o resultado, a pessoa jurídica interpôs, nos termos do art. 33 do Decreto n. 70.235/1972, recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

3.1.2 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

O CARF é um órgão colegiado e paritário (representantes em igual quantidade da Fazenda Nacional e dos contribuintes) que integra a estrutura do Ministério da Economia e tem por finalidade julgar tanto os recursos de ofício e voluntário de

decisão de 1ª instância como os de natureza especial que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela RFB.

Sua estrutura judicante é formada por 3 seções de julgamento, especializadas por tributo. Cada seção possui 3 turmas extraordinárias de julgamento e 4 câmaras de julgamento. Por sua vez, essas contêm 5 turmas ordinárias de julgamento. Além das seções, há a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, composta por 3 turmas e pelo Pleno, presididos pelo Presidente do CARF. Também possuem presidente as seções, as câmaras e as turmas ordinárias e extraordinárias.

Após essa abordagem geral da estrutura de julgamento do CARF, retoma-se a análise do caso apreciado pela DRJ no tópico anterior.

Em seu recurso voluntário, a pessoa jurídica não apresentou novas razões de defesa, razão pela qual o CARF, basicamente, adotou os mesmos fundamentos da decisão recorrida, transcrevendo os trechos do voto condutor, já delineados há pouco. Concluindo, conheceu parcialmente do recurso, não conhecendo da questão de inconstitucionalidade da multa e da questão afeta à emissão de certidão de regularidade fiscal, e, no mérito, negou provimento ao recurso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

[...]

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO ART. 89, § 10º DA LEI n° 8.212/91. Na hipótese de compensação indevida, e uma vez constatado não serem verdadeiras as declarações apresentadas pela empresa, é correta a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor total das contribuições indevidamente compensadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da questão de inconstitucionalidade da multa e da questão afeta à emissão de certidão de regularidade fiscal e, no mérito, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(Processo 10166.725176/2016-12: Acórdão 2301-005.908 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 11/02/2019) **[grifo nosso]**

Por esse motivo, vale dizer, por não terem sido acrescentados novos pontos em 2ª instância, será exposto outro julgamento, que também tratou da aplicação da

multa prevista no § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/1991, com o objetivo de enriquecer a discussão. Embora, na realidade, não se trate de utilização, na compensação em GFIP, de crédito judicial antes do trânsito em julgado, a fundamentação para a incidência do dispositivo legal é idêntica.

Nesse caso, após a intimação do contribuinte pelo Auditor-Fiscal para comprovar a origem dos créditos utilizados no campo compensação da GFIP de 01/2013 a 06/2018, ele alegou que se tratava de saldos credores da retenção de 11% da Lei n. 9.711/1998 (retenção, pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços).

Uma vez que a pessoa jurídica não provou ter efetivamente sofrido as retenções por parte dos tomadores dos serviços, mediante destaque na nota fiscal, nem, na falta desse destaque, o efetivo recolhimento da retenção pelos contratantes, a autoridade fiscal, além de glosar os valores respectivos, aplicou a penalidade de 150% sobre o montante indevidamente compensado, pois representavam notória falsidade na declaração na GFIP: utilização de créditos inexistentes para compensar, reduzir artificialmente o montante das contribuições previdenciárias devidas. A multa atingiu a quantia de R\$ 240.285.553,92.

No julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ/Belo Horizonte manteve o crédito tributário:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/07/2018

MULTA ISOLADA.

Na hipótese de compensação indevida, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte fica sujeito à multa isolada aplicada nos termos da legislação que rege a matéria.

[...]

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(Processo 16692.720877/2018-47: Acórdão 02-92.897 - 8ª Turma da DRJ/BHE, julgado em 25/04/2019) **[grifo nosso]**

Insatisfeita com a decisão, a empresa apresentou, nos termos do art. 33 do Decreto n. 70.235/1972, recurso voluntário ao CARF. Na apreciação do caso, em seu voto, o conselheiro relator destacou que “[...] **a existência de dolo, fraude ou simulação não é relevante para aplicação da mencionada penalidade, bastando apenas a comprovação de declaração falsa [...]**” [grifo nosso]. Prosseguindo, ressaltou ser essa a jurisprudência majoritária do CARF:

[...] **necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte (CSRF, Acórdão nº 202007.433, sessão de 12/12/2018).** [grifo nosso]

Depreende-se que, para o CARF, é irrelevante a existência de dolo no comportamento do contribuinte para a aplicação da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/1991, bastando, apenas, que haja a comprovação da falsidade na declaração apresentada por ele. Finalizando, o relator concluiu que “[...] **comprovado que foi inserido na GFIP informação absolutamente divergente da realidade, ainda que não seja comprovado o dolo específico do agente [...]** **resta caracterizada a ocorrência da falsidade de declaração**” [grifo nosso]. Nesse sentido, ementou o acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2018

[...]

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. NÃO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo. Correta a imputação de multa isolada de 150%, quando o contribuinte declara em GFIP créditos supostamente oriundos de retenção que jamais foram efetuadas pelos tomadores de serviços, o que demonstra não possuir direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

[...]

(Processo 16692.720877/2018-47: Acórdão 2201-006.060 - 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 04/02/2020) **[grifo nosso]**

Dessa forma, em sede de contencioso administrativo, seja em 1ª (DRJ) seja em 2ª instância (CARF), o entendimento é de que não se exige a presença do dolo no ato do sujeito passivo para a aplicação da multa prescrita no § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/1991, sendo suficiente a prova da falsidade na sua declaração em GFIP, fato que se demonstra pela comprovação da inexistência de direito líquido e certo à compensação.

3.2 TRIBUNAIS JUDICIAIS

No judiciário, o tema tem repercutido e provocado entendimentos divergentes entre os Tribunais Regionais Federais (TRF). Em recente decisão, o TRF da 3ª Região deu provimento à apelação da União, considerando devida a aplicação da multa prevista no § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/1991:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. INEXISTÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. MULTA PUNITIVA DE 150%. DECLARAÇÃO FALSA QUANTO À EXISTÊNCIA DE CRÉDITOS. ART. 44, I, DA LEI Nº 9.430/96 E ART. 89, § 10º, DA LEI Nº 8.212/91. LEGALIDADE. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. É incontroverso que a autora compensou débitos previdenciários vincendos, sem estar amparada por decisão judicial transitada em julgado e mediante declarações falsas. 2. É certo que a existência de trânsito em julgado da decisão que reconhece o crédito é requisito para a compensação administrativa, nos termos do art. 170-A do CTN. E, conforme bem destacado pelo Magistrado *a quo*, o requisito do trânsito em julgado da sentença que afirma a existência do crédito em favor do contribuinte aplica-se também a indébitos tributários decorrentes de vícios de inconstitucionalidade (cf. STJ, REsp 1167039/DF, Rel. ex-Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado pelo Sistema de Recursos Repetitivos em 25/08/2010, DJe 02/09/2010). 3. Também é certo que o mandado de segurança nº 0004167-36.2012.403.6106 não havia transitado em julgado quando da realização das compensações. 4. A autora leva a entender que a origem dos créditos compensados não seria o mandado de segurança indicado pela União, porém não aponta qualquer outra origem para os créditos compensados. E, diversamente do que defende a autora, não é possível a realização de “autocompensação” sem amparo em decisão que reconheça o pagamento indevido de tributo, isto é, o

crédito em seu favor. 5. Também não prospera a alegação da parte autora no sentido de que não foi pleiteado o reconhecimento do direito à compensação nos autos do mandado de segurança, mas apenas a declaração da inexistência da relação jurídico-tributária. Primeiro porque a autora sequer trouxe cópia da inicial daquela ação a fim de comprovar a sua afirmação. Segundo porque, **ainda que se tenha buscado apenas a declaração da inexistência da relação jurídico-tributário, o trânsito da decisão que julgou procedente o pedido seria necessário para fins de compensação administrativa**, vez que, antes do trânsito, a autora não possui o reconhecimento definitivo quanto à inexigibilidade do tributo. [...] 7. **A multa foi corretamente aplicada com fundamento no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91 e art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos, e a autora não foi capaz de trazer qualquer elemento hábil a infirmar as autuações. Aplica-se a dobra prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91, pois houve declaração falsa quanto à existência de créditos compensáveis.** 8. **Desse modo, tendo a autora compensado débitos previdenciários vincendos, sem estar amparada por decisão judicial transitada em julgado, a compensação foi irregular e a multa aplicada corretamente.** Além disso, as contribuições que deixaram de ser recolhidas em razão do abatimento decorrente da compensação indevida devem ser cobradas, com acréscimo dos encargos legais. 9. Apelação da autora desprovida. Apelação da União provida. (TRF-3 - ApCiv: 50032424220184036106 SP, Relator: Desembargador Federal HELIO EGYDIO DE MATOS NOGUEIRA, Data de Julgamento: 06/04/2021, 1ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 08/04/2021) **[grifo nosso]**

Nota-se que, em nenhum momento, o desembargador relator discutiu a questão do comportamento doloso do contribuinte, tratando, apenas, da falsidade da declaração, corroborando o entendimento já exposto das DRJ e do CARF. Nesse caso específico, o sujeito passivo, também, tentou compensar créditos judiciais antes do trânsito em julgado.

Por outro lado, no início desse ano, o TRF5 abordou o dolo na análise do caso concreto:

EMENTA TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150% (DOBRO DE 75%). FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXCLUSÃO DA DOBRA. PARCELAMENTO DA MULTA. LEI Nº 12.810/2013. POSSIBILIDADE. [...] 3. A Lei n. 8.212/1991 (art. 89, § 10), prevê a aplicação da multa de 75% no caso de compensação indevida e, no caso de comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, a aplicação de multa isolada no dobro do percentual previsto no inciso I, § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 (multa em dobro, ou seja, em 150%). 4. **A Administração Tributária aplicou a multa em dobro sob a alegação de que o Município realizou compensação sem demonstrar a origem dos valores utilizados na operação. A Fazenda não explicou em que consistiu a falsidade da declaração. Inexistência de prova da intenção de fraude ou simulação, imprescindível para a dobra da multa. Exegese dos arts. 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64, que conceituam sonegação, fraude e conluio para fins de aplicação da norma em epígrafe.** 5. **A falta de apresentação dos**

documentos que comprovem a origem dos créditos declarados não é suficiente para demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Ofensa ao princípio da vedação do confisco previsto no art. 150, IV, da CF. Precedentes deste Tribunal: Processo 0802329-14.2014.4.05.8300, Rel. para Acórdão Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, Segunda Turma, julgado em 05/09/2017; Processo 0805085-93.2016.4.05.0000, Rel. Desembargador Federal Leonardo Carvalho, Segunda Turma, data da assinatura: 05/06/2018; e Processo 0807104-67.2017.4.05.8300, Rel. Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, 2ª Turma, Julgamento: 23/09/2019. [...] 7. Apelação e Remessa Necessária improvidas. Por ocasião de sua fixação, os honorários sucumbenciais deverão ser majorados em um ponto percentual, a título de honorários recursais, nos termos do art. 85, § 11, do CPC. Mtrr (TRF-5 - ApelRemNec: 08050505420194058302, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CID MARCONI GURGEL DE SOUZA, Data de Julgamento: 28/01/2021, 3ª TURMA) **[grifo nosso]**

A Corte Federal da 5ª Região considerou que o fisco da União não comprovou a falsidade na declaração nem a intenção de fraude ou simulação, imprescindível para a aplicação da multa em tela, de acordo com os arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964.

O STJ, também, já enfrentou a matéria:

TRIBUTÁRIO. **COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. MUNICÍPIO. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. MULTA DE 150%. ART. 89, § 10, DA LEI n. 8.212/91. LEGALIDADE DA MULTA.** 1. Apelação interposta pelo Município de Goiânia-PE, em face de sentença que julgou improcedente pedido de redução da multa, fixada diante de compensações realizadas indevidamente, no percentual de 150%. 2. A documentação constante dos autos, depreende-se que **o Município lançou mão de um crédito fictício para declarar uma compensação também irreal. Em razão gravidade da conduta, teve contra si cominada a multa pela falsidade da declaração, em consonância com os termos do art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/91**, pelo que foi gerado o débito fiscal (DEBCAD) n. 51.027.598-2. O documento que comprova o pagamento indevido é a Guia da Previdência Social e demonstra o repasse dos recursos do patrimônio do município autor aos cofres da Previdência Social. **Intimado para fazer prova do pagamento indevido das contribuições sociais objeto das declarações de compensação glosadas, o município manteve-se inerte, mesmo com a prorrogação de prazo** para a apresentação das GPS's, concedida pela Delegacia da Receita Federal em Caruaru, que ainda teve o zelo de procurar os pagamentos nos sistemas informatizados da Secretaria, como forma de elidir eventual prejuízo à municipalidade, restando, porém, infrutífera a busca. **Correta a aplicação da multa de 150% em face da conduta dolosa tipificada no art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/91 (falsidade de declaração em GFIP quanto à compensação de créditos inexistentes).** Inocorrência de ferimento a Princípios constitucionais. Apelação improvida. O agravante alega violação do art. 535 do Código de Processo Civil. Aduz que a lide não foi dirimida sob o enfoque dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Decido. Há de se reconhecer a alegada violação do art. 535 do Código de Processo Civil. A Corte de origem entendeu pela legalidade da aplicação da multa prevista no art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/91. A Municipalidade, no curso do processo, buscou que a fixação da multa em 150% do valor do débito em discussão

estaria em desconformidade com os princípios constitucionais de vedação de confisco, razoabilidade e proporcionalidade. Esse ponto ficou sem resposta nos aclaratórios. Ante o exposto, conheço do agravo e dou provimento ao recurso especial para anular o acórdão dos embargos de declaração e, via de consequência, determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que se manifeste, expressamente, a respeito do quanto alegado pela via declaratória. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 03 de agosto de 2015. Ministro Og Fernandes Relator (STJ - AREsp: 739053 PE 2015/0162970-1, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Publicação: DJ 14/08/2015) **[grifo nosso]**

Apesar de a justiça, em alguns de seus julgados, declarar que a presença do dolo é imprescindível para a aplicação da multa do § 10 do art. 89 da Lei n. 8.212/1991, infere-se que não há um aprofundamento acerca de como esse elemento subjetivo se manifesta, de que forma ele pode ser provado. Inexiste, efetivamente, um revolvimento probatório para relacionar o dolo à penalidade, de maneira que o tema não é pacífico, sendo analisado caso a caso.

CONCLUSÃO

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, independe da intenção do agente, ou seja, a natureza da infração tributária, diferentemente da seara penal, é objetiva, não se perquirindo a validação de elementos anímicos para a sua imputação, bastando que se demonstre a ação ou omissão, o resultado reprovável e o nexo de causalidade entre ambos.

Nesse sentido, no âmbito do contencioso administrativo (DRJ e CARF), em entendimento dominante, na hipótese de compensação indevida realizada em GFIP, utilizando crédito judicial antes do trânsito em julgado, quando se comprove a falsidade na declaração apresentada, atestada pela inexistência de direito líquido e certo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada, nos termos do art. 89, §10, da Lei n. 8.212/1991.

Com efeito, o dolo, nesse caso, mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade, mostrando-se, apenas, necessária a prova de que o sujeito passivo utilizou-se de créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, vale dizer, de montantes não líquidos e certos.

Quando o legislador tributário pretendeu exigir do fisco a comprovação da intenção do agente, fê-lo expressamente na lei, conforme, a título de exemplo, se observa no § 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, que prevê, nos lançamentos de ofício, a aplicação da multa de 150% nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio (arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964).

Por outro lado, o judiciário, de forma titubeante, ao contrário da esfera administrativa, ainda não possui uma posição consolidada sobre o tema, ora adotando a jurisprudência firmada pelas DRJ e pelo CARF, que dispensa o dolo para o enquadramento no art. 89, §10, da Lei n. 8.212/1991, ora exige a presença do elemento subjetivo do tipo para a caracterização da falsidade e, por consequência, a lavratura do auto de infração de 150%, sem, contudo, aprofundar a análise da prova.

De todo modo, não obstante as jurisprudências expostas, entende-se que o contribuinte age, sim, com dolo quando utiliza crédito judicial antes do trânsito em julgado da decisão na compensação em GFIP, pois as provas indiciárias e o seu comportamento, tudo devidamente documentado no processo administrativo, são capazes de sustentar a tese.

Primeiro, o sujeito passivo é sempre regularmente intimado para demonstrar a origem dos créditos, seja eletronicamente (por domicílio tributário eletrônico) seja por via postal. Raros são os casos em que o edital é usado nesse processo de trabalho. O ônus de manter o endereço atualizado junto aos cadastros da RFB é do contribuinte.

Tanto numa quanto noutra forma de intimação, a validade do recebimento é comprovada, ou por acesso ao Portal Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), se eletrônica, ou pelo retorno do Aviso de Recebimento (AR) dos Correios, assinado por quem recebeu a correspondência, se postal. Com base na teoria da aparência, é válida a intimação quando, encaminhada ao endereço da pessoa jurídica, é recebida por quem se apresenta como seu representante legal, sem ressalvas de que não possui poderes para tanto.

Segundo, por vezes, apesar de ciente das solicitações da fiscalização federal, o sujeito passivo deixa transcorrer o lapso temporal sem nenhuma justificativa, não pleiteando, sequer, uma prorrogação de prazo para o atendimento da intimação.

Terceiro, em resposta, o contribuinte costuma apresentar números de processos que ainda não possuem decisões definitivas, imutáveis, em nítida afronta à legislação (art. 170-A, CTN), da qual não pode alegar desconhecimento (art. 3º, LINDB). Além disso, o juiz, em praticamente todas as lides, posto que pedido na inicial, insere, na parte dispositiva de sua decisão, a determinação para que a compensação seja efetuada somente após o trânsito em julgado.

Quarto, não bastasse isso, o sujeito passivo ainda, em alguns casos, indica um processo em que são discutidas rubricas não previdenciárias, cuja utilização para a extinção de débitos previdenciários não é autorizada (art. 66, § 1º, Lei n. 8.383/1991).

Quinto, existem critérios para selecionar os contribuintes a serem fiscalizados. Nesse sentido, não é crível que grandes empresas, compensadoras de milhões em suas GFIP, não tenham o controle total, por robustas estruturas de contabilidade, da utilização de seus créditos mês a mês.

Por fim, o manual da guia é claro ao prescrever que o empregador que discute judicialmente alguma obrigação deve informar tudo normalmente, de acordo com a legislação, e não conforme aquilo que entende ser devido. Apenas se a decisão judicial alterar a obrigação é que ele deverá retificar as GFIP para refletir o comando da justiça.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: volume I, parte geral (arts. 1º a 120). 26. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Câmara. 1. Turma Ordinária). Acórdão em Recurso Voluntário nº 2301-005.908. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015. Jurisprudências Administrativa e Judicial. Doutrina. Não Vinculação. Multa Isolada. Violação a Princípios Constitucionais. Multa Isolada. Aplicação do art. 89, § 10º da Lei nº 8.212/91. Recorrente: Paulo Octavio Investimentos Imobiliários LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Antonio Sávio Nastureles, 11 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Seção de Julgamento. 2. Câmara. 1. Turma Ordinária). Acórdão em Recurso Voluntário nº 2201-006.060. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2018. Contribuições Previdenciárias. Homologação Tácita das Compensações Declaradas em GFIP. Multa Isolada. Declaração Falsa na GFIP. Configuração de inexistência de Direito Líquido e Certo. Não Trânsito em Julgado. Aplicação da Penalidade. Recorrente: VIP Transportes Urbanos LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, 4 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. [Decreto (70.235)]. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. [Decreto (3.048)]. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Decreto (7.574)]. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. [Decreto-lei (2.848)]. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Decreto-lei (3.689)]. Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Decreto-lei (4.657)]. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (5.172)]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (8.137)]. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (8.212)]. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (8.383)]. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (9.430)]. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo

administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (10.522)]. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Lei (11.457)]. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. [Projeto de Lei (8.045)]. Projeto de Lei nº 8.045, de 22 de dezembro de 2010. Código de Processo Penal. Brasília, DF: Senado Federal, [2010]. Disponível em:
https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0hsuwdx1z5dfy158kait35wj7g1491256.node0?codteor=1638152&filename=PL+8045/2010. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Agravo em Recurso Especial 739053/PE. Tributário. Compensação tributária. Município. Falsidade de declaração. Multa de 150%. Art. 89, § 10, da Lei n. 8.212/91. Legalidade da multa. Agravante: Município de Goiana/PE. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Min. Og Fernandes, 3 de agosto de 2015. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=50339393&num_registro=201501629701&data=20150814&tipo=0. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial 1043279/PR. Penal. Processual. Agravo regimental em recurso especial. Alínea "c" do permissivo constitucional. Falta de cotejo analítico. Impossibilidade de exame da divergência jurisprudencial. Homicídio. Acidente de trânsito. Dolo eventual. Culpa consciente. Reavaliação de provas. Possibilidade. Inexistência de elementos do dolo eventual. Circunstâncias do fato que não evidenciam a antevisão e a assunção do resultado pelo réu. Desclassificação da conduta que se impõe. Agravo a que se nega provimento. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Juarez Herculano Córdova. Relatora: Min. Jane Silva, 14 de outubro de 2008. Disponível em:
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200800660444&dt_publicacao=03/11/2008. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Corte Especial). Recurso Especial 736650/MT. Processual civil. Ação rescisória. Prazo decadencial. Termo inicial. Trânsito em julgado da última decisão proferida nos autos. Art. 495 do CPC. Súmula n. 401/STJ. Coisa julgada "por capítulos". Inadmissibilidade. SFH. Utilização do IPC (84,32%) no mês de abril de 1990. Adoção da taxa referencial (TR) como índice de atualização monetária (Lei n. 8.177/1991). Violação de literal disposição de lei. Art. 485, V, do CPC. Súmula n. 343/STF. Violação do art. 535 do CPC não configurada. Recorrente: Banco Bradesco S/A. Recorridos: Paulo Jacques Cotrim Dias e Cônjuge. Relator: Min. Antonio Carlos Ferreira, 20 de agosto de 2014. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500478746&dt_publicacao=01/09/2014. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 962379/RS. Tributário. Tributo declarado pelo contribuinte e pago com atraso. Denúncia espontânea. Não caracterização. Súmula 360/STJ. Recorrente: Brasquim Indústria Química Importação LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, 22 de outubro de 2008. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701428689&dt_publicacao=28/10/2008. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1230957/RS. Processual civil. Recursos especiais. Tributário. Contribuição previdenciária a cargo da empresa. Regime geral da previdência social. Discussão a respeito da incidência ou não sobre as seguintes verbas: terço constitucional de férias; salário maternidade; salário paternidade; aviso prévio indenizado; importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Recorrentes: Fazenda Nacional e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Recorridos: Os mesmos. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 26 de fevereiro de 2014. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100096836&dt_publicacao=18/03/2014. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@NUM=436>. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Habeas Corpus* 89501/GO. *Habeas corpus*. Crime hediondo. Prisão preventiva. Ausência de fundamentação jurídica idônea. Invocação de clamor público. Inadmissibilidade. Fuga do réu. Fundamento insuficiente que, por si só, não autoriza a decretação da prisão cautelar. Constrangimento ilegal reconhecido. Pedido deferido. A prisão preventiva constitui medida cautelar de natureza excepcional. Paciente: Carlos Henrique Alves Gomes. Impetrante: Elismárcio de Oliveira Machado. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Celso de Mello, 12 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409786>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Habeas Corpus* 97781/PR. Penal e processual penal. Prevenção. Critério para fixação da competência funcional (art. 83 do CPP). Necessidade de decisão meritória do órgão predecessor. Súmula nº 706 do STF. Condenação com base em prova indiciária. Legitimidade. *Habeas corpus* substitutivo de recurso ordinário constitucional. Inadmissibilidade. Competência do Supremo Tribunal Federal para julgar *habeas corpus*: cf, art. 102, i, “d” e “i”. Rol taxativo. Paciente: Mauro Canuto de Castilho e Souza Machado. Impetrantes: Antonio Augusto Figueiredo Basto e Rafael Antônio Pellizzetti. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Marco Aurélio, 26 de novembro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5426785>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Habeas Corpus* 111666/MG. *Habeas corpus*. Processo penal. Tráfico de entorpecentes. Minorante do § 4º do art. 33 da Lei n. 11.343/2006. Quantidade e variedade da droga, maus antecedentes e dedicação à atividade criminosas. Inaplicabilidade da causa de diminuição. Presunção *hominis*. Possibilidade. Índícios. Aptidão para lastrear decreto condenatório. Sistema do livre convencimento motivado. Reapreciação de provas. Descabimento na via eleita. Elevada quantidade de droga apreendida. Circunstância apta a afastar a minorante prevista no art. 33, § 4º, da Lei nº 11.343/06, ante a dedicação do agente a atividades criminosas. Ordem denegada. Paciente: Lacy Gavião de Carvalho Júnior. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Luiz Fux, 8 de maio de 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2027677>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Revisão Criminal 4150. A prova indiciária, quando concludente, justifica a condenação. Requerente: Januario Funicelli. Requerido: 2. Vara Criminal da Comarca de São Paulo. Relator: Min. Octavio Kelly, 14 de setembro de 1936. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488584>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário 595838/SP. Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. *Bis in idem*. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. Recorrente: ETEL Estudos Técnicos LTDA. Recorrida: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de abril de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768>. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (1. Turma). Apelação Cível 5003242-42.2018.4.03.6106/SP. Tributário. Processual civil. Ação anulatória. Compensação indevida. Inexistência de trânsito em julgado. Multa punitiva de 150%. Declaração falsa quanto à existência de créditos. Art. 44, i, da Lei nº 9.430/96 e art. 89, §10º, da Lei nº 8.212/91. Legalidade. Apelação desprovida. Apelantes:

Superintendência de Água, Esgotos e Meio Ambiente de Votuporanga e União Federal (Fazenda Nacional). Apeladas: Superintendência de Água, Esgotos e Meio Ambiente de Votuporanga e União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Helio Egydio de Matos Nogueira, 6 de abril de 2021. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/156244217>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (3. Turma). Apelação/Remessa Necessária 0805050-54.2019.4.05.8302. Tributário. Compensação. Multa isolada de 150% (dobro de 75%). Falsidade de declaração. Inexistência de prova de fraude ou simulação. Exclusão da dobra. Parcelamento da multa. Lei nº 12.810/2013. Possibilidade. Apelante: Fazenda Nacional. Apelada: Prefeitura Municipal de Taquaritinga do Norte/PE. Relator: Des. Cid Marconi Gurgel de Souza, 28 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=8e6323314fc537e986c0d9834a113287>. Acesso em: 30 abr. 2021.

CALLEGARI, André; PACELLI, Eugênio. **Manual de Direito Penal**: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**: parte geral (arts. 1º a 120). 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COSTA, Pedro Jorge. **Dolo Penal e Sua Prova**. V. 3. São Paulo: Atlas, 2015.

FEDERAL, Caixa Econômica; FEDERAL, Receita; TRABALHO, Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. **Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4**: orientação para prestação das informações. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/manuais-e-formularios/manual_gfipsefip_jan2020.pdf. Acesso em: 27 nov. 2020.

HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

KHADER, Eliana Maria. **A prova do dolo**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: http://www.bdttd.uerj.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=4905. Acesso em: 30 mar. 2021.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de Processo Penal**: volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

MASSON, Cleber. **Direito Penal**: volume I, parte geral (arts. 1º a 120). 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. [Portaria (343)]. Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, [2019]. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

NOGUEIRA, Rafael Fecury. A prova por indícios no projeto de reforma do Código de Processo Penal: critérios para a sua admissibilidade e valoração. In: **XXVIII Congresso Nacional do Conpedi**, 11, 2019, Belém. Anais [...]. Belém: Centro Universitário do Pará – CESUPA, 2019. Tema: Direito, desenvolvimento e políticas públicas: Amazônia do século XXI. Eixo temático: Direito Penal, Processo Penal e Constituição I, p. 28-47. Disponível em: <http://conpedi.daniloir.info/publicacoes/048p2018/xon06j49/gGP148bR147I8202.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2021.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

_____. **Manual de Direito Penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PACELLI, Eugênio. **Curso de Processo Penal**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. [Nota CRJ (485)]. Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016. Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do § 9º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, [2016]. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/aa679e49-1f5e-364d-8079-aa9dc20fbbdf/NOTA%20N%C2%BA%20485.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2020.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. [Ato Declaratório Interpretativo (5)]. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015. Dispõe sobre a contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a

empresa por intermédio de cooperativa de trabalho. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, [2017]. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=64480&visao=compilado>. Acesso em: 27 nov. 2020.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. [Instrução Normativa (1.717)]. Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, [2020]. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=84503&visao=compilado>. Acesso em: 27 nov. 2020.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. [Portaria (1.750)]. Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, [2018]. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=96434&visao=compilado>. Acesso em: 30 mar. 2021.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. [Solução de Consulta Cosit (132)]. Solução de Consulta Cosit nº 132, de 1 de setembro de 2016. Compensação de crédito relativo a contribuições previdenciárias declaradas em GFIP. Retificação. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, [2016]. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=77090&visao=compilado>. Acesso em: 27 nov. 2020.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. [Solução de Consulta Cosit (119)]. Solução de Consulta Cosit nº 119, de 7 de fevereiro de 2017. Compensação tributária. Matéria vinculante. Ação judicial própria. Trânsito em julgado. Requisito. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, [2017]. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=80397&visao=compilado>. Acesso em: 27 nov. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.