



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10166.728036/2013-45
<b>Recurso nº</b>	003.612 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-003.612 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	10 de fevereiro de 2015
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
<b>Recorrente</b>	O UNIVERSITÁRIO RESTAURANTE INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGROPECUÁRIA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2010 a 31/08/2012

**AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.**

A propositura de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual verse o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme determinado pelo §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, atinentes a questões distintas daquelas debatidas no processo judicial.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.**

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

**COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. CONSCIÊNCIA DA INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. FALSIDADE DA GFIP.**

A volitiva e consciente declaração em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos sabidamente inexistentes implica caracterização de falsidade de declaração, circunstância que enseja a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.**

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de constitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

#### **PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.**

Não configura violação a princípios constitucionais a imputação de penalidade pecuniária em razão do não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária, quando aplicada em estreita sintonia com as normas legais vigentes e eficazes.

Foge à competência deste Colegiado o exame da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas na CF/88, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

#### **MULTA ISOLADA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.**

Não constitui confisco a incidência de multa punitiva aplicada nas hipóteses de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, tendo como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

#### **JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.

#### **REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. SÚMULA 28 DO CARF.**

A representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### **ATOS PROCESSUAIS. INTIMAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. ART. 23 DO DECRETO N° 70.235/72.**

As intimações dos Atos Processuais devem ser feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, como também por via postal ou por meio eletrônico, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado, respectivamente, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária ao Sujeito Passivo, desde que por este autorizado, a teor dos incisos I, II e III, do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo ordem de preferência.

#### **Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, mantendo a glosa relativa à compensação de contribuições previdenciárias, porque ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/09/2010 a 31/08/2012

Data da lavratura dos AIOP: 18/09/2013.

Data da ciência dos AIOP: 02/10/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1<sup>a</sup> Instância proferida pela DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigaçāo Principal nº 51.013.971-0, 51.013.972-8 e 51.013.973-6, decorrentes de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 24/38.

De acordo com o Relatório Fiscal, o presente lançamento decorre de glosa de compensação indevida de Contribuições Previdenciárias, consubstanciado nos seguintes Autos de Infração:

- AI nº 51.013.971-0 – glosa de compensações de Contribuições Previdenciárias, por terem sido realizadas antes do trânsito em julgado de processo judicial, desrespeitando os preceitos legais do artigo 170-A do CTN e as determinações da própria sentença judicial em cada processo (Processos nº 0013360-70.2010.4.01.3400 e 0013361-55.2010.4.01.3400).
- AI nº 51.013.972-8 – glosa de compensações indevidas e em excesso, tendo em vista que a empresa não comprovou perante a fiscalização, mediante documentação hábil e regular, a origem de todos os valores compensados.
- AI nº 51.013.973-6 - refere-se a multa isolada por compensação com falsidade da declaração na GFIP.

Informa a Fiscalização que o contribuinte propôs judicialmente duas demandas, resumidamente descritas:

- Processo nº 0013360-70.2010.4.01.3400: Pedindo o direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a título das seguintes rubricas: os 15 (quinze) primeiros dias do afastamento por auxílio doença ou auxílio acidente; os valores referentes ao salário maternidade; os valores referentes a férias e 1/3 sobre as férias.
- Processo nº 0013361-55.2010.4.01.3400: Pedindo o direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a título das seguintes rubricas: o aviso prévio indenizado e o 13º Salário sobre o aviso prévio indenizado.

Contudo, destaca-se que ambos os processos supracitados já possuem sentença e todas as sentenças prolatadas nos processos são uníssonas em determinar que o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/02/

2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 23/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuinte deve respeitar a aplicabilidade do Art. 170-A do CTN, fato este desrespeitado pelo contribuinte que efetuou as compensações antecipadamente.

Também foi detectado que nas compensações realizadas pelo contribuinte houve um excesso de compensação além dos valores que realmente compõem os processos judiciais acima citados, sendo, portanto tal excesso considerado pela fiscalização como uma compensação com falsidade na declaração da respectiva GFIP.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 367/432.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 02-56.523 - 6ª Turma da DRJ/BHE, a fls. 441/447, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 09/06/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 449.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 451/512, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que é prescindível a autorização judicial ou administrativa para que a compensação tributária seja efetuada antes do trânsito em julgado da decisão judicial;
- Que não há que se falar em excesso na compensação, uma vez que as sentenças que autorizaram a compensação são ilíquidas;
- Que não há incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos funcionários doentes ou acidentados, salário-maternidade, férias gozadas e terço constitucional;
- Que não incidem Contribuições Previdenciárias sobre a parcela referente ao Aviso Prévio Indenizado e sua correspondente parcela no 13º salário;
- Inaplicabilidade da taxa SELIC;
- Descabimento da Multa Isolada;
- Que a multa tem caráter confiscatório;
- Impossibilidade de encaminhamento da RFFP ao MPF antes do Trânsito em Julgado da decisão administrativa;

Ao fim, requer a anulação dos lançamentos confrontados;

Em 12 de setembro de 2014, o Recorrente atravessou requerimento a fls. 527/528, informando ter aderido ao Programa denominado “Refis da Copa”, e ter parcelado, apenas e exclusivamente, os débitos inscritos nos Autos de Infração nº 51.013.971-0 e 51.013.972-8, subsistindo, portanto, no presente lançamento, tão somente, o crédito tributário constituído mediante o Auto de Infração nº 51.013.973-6, fato que implica a desistência parcial do Recurso Voluntário interposto e, cumulativamente, renúncia a quaisquer alegações de Direito sobre as quais se fundam os débitos inscritos nos Autos de Infração nº 51.013.971-0 e 51.013.972-8, e tão somente estes.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

**Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

**1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE****1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 24/02/2014. Havendo sido o recurso voluntário postado na Agência de Correios no dia 21/03/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

**1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO**

Em 12 de setembro de 2014, o Recorrente atravessou requerimento a fls. 527/528, informando ter aderido ao Programa denominado “Refis da Copa”, e ter parcelado, apenas e exclusivamente, os débitos inscritos nos Autos de Infração nº 51.013.971-0 e 51.013.972-8, subsistindo, portanto, no presente lançamento, tão somente, o crédito tributário constituído mediante o Auto de Infração nº 51.013.973-6, fato que implica a desistência parcial do Recurso Voluntário interposto e, cumulativamente, renúncia a quaisquer alegações de Direito sobre as quais se fundam os débitos inscritos nos Autos de Infração nº 51.013.971-0 e 51.013.972-8, e tão somente estes.

Nesse cenário, pugnamos pelo conhecimento parcial do Recurso Voluntário em debate, em razão de desistência parcial expressa aviada no Requerimento de Desistência de Impugnação ou Recurso Administrativo acima citado.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

**2. DO MÉRITO**

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

## 2.1. DA COMPENSAÇÃO

Cabe iluminar, inicialmente, que no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito tributário, dentre outras.

### Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o Código Tributário Nacional - CTN conferiu ao instituto da compensação os contornos jurídicos de modalidade de extinção do crédito tributário da fazenda pública em face do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos dos seus artigos 156, II ; 170 e 170-A.

### CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*(...)*

*II - a compensação;*

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

*Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.*

*Art. 170-A. 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.*  
*(Artigo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)*

Note-se que, ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170 do CTN estatuiu que a lei poderia, nas condições e sob as garantias que estipulasse, ou cuja estipulação em cada caso atribuísse à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Dessarte, o instituto da compensação, no Direito Tributário, depende, pois, de previsão legal.

Em se tratando de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, a regulamentação jurídica do instituto da compensação tributária foi confiada à Lei nº 8.212/91, cujo art. 89 assim estatui:

***Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991***

*Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95) (grifos nossos)*

*§1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)*

*§8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extinguí-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

A redação do *caput* do Art. 89 da Lei nº 8.212/91 é de clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública, decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

Para tornar esse entendimento o mais livre de dúvidas possível, o parágrafo segundo do mesmo art. 89 complementou o respectivo *caput* dispondo que somente pode ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ou seja, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social:

- a) A cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do Art. 22, I, II e III da Lei Nº 8.212/91.
- b) As contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o Art. 24 da Lei Nº 8.212/91.
- c) As contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, conforme Art. 20 da Lei Nº 8.212/91.

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:*

*I - receitas da União;*

*II - receitas das contribuições sociais;*

*III - receitas de outras fontes.*

*Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:*

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;*
- b) as dos empregadores domésticos;*
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;*

As disposições inscritas no parágrafo segundo do aludido art. 89 combinadas com as do parágrafo único do art. 11, ambos da Lei nº 8.212/91, excluem da compensação toda e qualquer espécie de crédito da empresa em face da fazenda pública que não sejam aquelas decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos artigos 20, 22, I, II e III e 24, todos da Lei Orgânica da Seguridade Social - LOSS.

Ocorre que a impossibilidade da compensação de contribuições previdenciárias com qualquer outra espécie de tributo que não os previstos nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91 não partiu de mera decisão política nem da consciência social do Legislador Ordinário. Antes, tem matriz constitucional. O inciso XI do Art. 167 da Constituição da República determina ser vedada a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, 'a', e II, da CF/88 para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social – RGPS de que trata o art. 201 da CF/88.

#### **Constituição Federal**

##### **Art. 167. São vedados:**

*XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*(...)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:*

*(...)*

Dessarte, pela perspectiva constitucional, a destinação dos recursos provenientes das contribuições sociais a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; e das contribuições sociais a cargo do trabalhador e dos demais segurados da previdência social não pode ser outra que não o pagamento dos benefícios do RGPS, circunstância que afasta, peremptoriamente, e em definitivo, qualquer possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias com qualquer outra espécie de tributo que não os previstos nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91.

Realçadas as normas constitucionais e legais supracitadas, deflui que a compensação de contribuições previdenciárias somente e tão somente pode ser realizada na estrita hipótese de pagamento ou recolhimento indevido das contribuições sociais a que se referem as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91. NENHUMA OUTRA.

Merece ser destacado que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo segurado, a qualquer título, em decorrência não somente dos

serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, a “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a “*folha de salários*” como, também, sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Dessarte, o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcreto art. 28 da Lei nº 8.212/91 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”, à exceção, tão somente, das hipóteses de isenção previstas *numeris clausis* no §9º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Por outro viés, vinho de outra pipa, entretanto, deve ser trazido à balha que todo ato normativo oriundo do Poder Legislativo ingressa no Ordenamento Jurídico com presunção relativa de conformidade com a Constituição. Dessarte, uma vez promulgada e sancionada a lei, esta passa a desfrutar de presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, a qual somente pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário proferida pelo órgão jurisdicional competente. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos insertas no Ordenamento Jurídico constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Por tal razão, estando as rubricas referentes aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos funcionários doentes ou acidentados, salário-maternidade, férias gozadas e o respectivo terço constitucional, Aviso Prévio Indenizado e sua correspondente parcela no 13º salário, abraçadas pelo conceito de Salário de Contribuição, devidas são as Contribuições Previdenciárias sobre elas incidentes, de maneira que os recolhimentos efetuados a seu louvor não se constituem Crédito disponível à compensação.

Daí a necessidade imperativa de se ingressar na Instância Judicial competente para se ter declarada qualquer eventual inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo e, dessa maneira, adquirir o direito à compensação dos valores declarados judicialmente como “*indevidamente recolhidos*”.

Assentado que o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos pela via difusa só irradia efeitos sobre as partes do processo, não se pode valer uma pessoa de qualquer provimento judicial proferido em demandas judiciais das quais não seja parte. Daí a

necessidade de cada pessoa que se julgue prejudicada pela lei ingressar com sua própria ação judicial para reconquistar aquele direito lesionado pela lei constitucional.

Ademais, considerando que a CF/88 atribuiu à Lei Complementar a competência para dispor sobre regras gerais em matéria de Crédito Tributário, o art. 170-A do CTN estatuiu, de maneira expressa ser vedada a compensação de créditos tributários mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

#### **Código Tributário Nacional**

*Art. 170-A. 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. (Artigo incluído pela Lcp nº 104/2001)*

Adite-se que a Impetrante pleiteou, em ambos os Mandados de Segurança o direito de realizar as compensações antes do trânsito em julgado. Todavia, tal direito não foi concedido nas sentenças dos processos judiciais. Ao contrário, ambas as sentenças determinaram que deveria ser respeitado o disposto no Art. 170-A do CTN.

Não procede, portanto, a alegação de que seria “*prescindível a autorização judicial ou administrativa para que a compensação tributária seja efetuada antes do transito em julgado da decisão judicial*”.

O próprio órgão Julgador de 1ª Instância Judicial, conhecedor que é dos termos do CTN, honrou consignar em ambas as sentenças que a compensação somente poderia ser efetivada após o Trânsito em Julgado da sentença (art. 170-A do CTN) e que fossem obedecidas as normas dos parágrafos do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 89 da Lei nº 8.212/91.

#### **Lei nº 9.430/96**

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637/2002)*

*§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637/2002)*

*§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637/2002)*

*§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º. (Redação dada pela Lei nº 10.833/2003)*

*I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637/2002)*

*II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637/2002)*

*III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051/2004)*

*V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051/2004)*

*VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)*

*§4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637/2002)*

*§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833/2003)*

*§6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*§7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*§8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no §7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*§9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*§10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*§11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833/2003)*

*§12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051/2004)*

*I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)*

*II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)*

*a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)*

*b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)*

*c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)*

*d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)*

*f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*§13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)*

*§14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de resarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)*

Não procede igualmente a alegação de que “não haveria que se falar em excesso na compensação, uma vez que as sentenças que autorizaram a compensação eram ilíquidas”.

Ora, a redação do *caput* do Art. 89 da Lei nº 8.212/91 é de clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública, decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

De acordo com as sentenças em voga, houve-se por conferido ao Impetrante o direito de compensar dos valores recolhidos nos últimos dez anos a título de Aviso Prévio

Indenizado e sua correspondente parcela no 13º salário, terço constitucional de férias e sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos funcionários doentes ou acidentados.

Tais valores são perfeitamente determinados. Aliás, o efetivo recolhimento de tais valores tem que ser demonstrado mediante a apresentação de documentos idôneos, de modo a comprovar cabalmente a efetiva ocorrência de recolhimento indevido a esses títulos, de maneira a gerar créditos com aptidão de compensação de Contribuições Previdenciárias.

Por outro eito, os índices de atualização dos valores recolhidos encontram-se expressamente estabelecidos no corpo da sentença, de maneira que sua liquidação depende, tão somente, de mera operação matemática.

Dessarte, embora não esteja consignado em um número definitivo na sentença, o valor do crédito do Impetrante susceptível de compensação é perfeitamente calculável.

Nessa vertente, a Fiscalização procedeu ao cálculo de qual seria o real crédito de titularidade do Sujeito Passivo com aptidão a compensação, na forma descrita nos anexos a fls. 89/159, e constatou, matematicamente, que os valores compensados pelo Recorrente suplantaram, em muito, os créditos que ele possuía em decorrência dos Mandados de Segurança em realce.

Merece ser mencionado que o Recorrente não impugnou os cálculos realizados pela Fiscalização, limitando-se a alegar que a sentença seria ilíquida.

Por outro viés, caso as sentenças em tela ainda fossem, de fato, ilíquidas, como assim alega o Recorrente, aí mesmo é que a compensação não poderia ter sido realizada, uma vez que o *caput* do art. 89 da Lei nº 8.212/91 somente autoriza a compensação de créditos LIQUIDOS E CERTOS do Sujeito Passivo em face da Fazenda Pública.

Alerte-se que de acordo com o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, o Ordenamento Jurídico não concede a ninguém a escusa de descumprir a Lei sob a alegação de que não a conhece.

**Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.**

*Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.*

Assim, sem o Trânsito em Julgado das decisões judiciais favoráveis ao contribuinte a respeito da inexigibilidade de tributos previstos em lei, os recolhimentos efetuados a tal título não podem ser considerados como indevidos para fins de compensação tributária. Inexistindo comprovação por parte do Interessado de recolhimento indevido ou a maior que o devido das contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, não haverá constituição de crédito em favor do Sujeito Passivo. Inexistindo crédito líquido e certo em sua carteira, indevida será a compensação levada a efeito pelo Autuado. Procedente a glosa.

## 2.2. DA TAXA SELIC

O Recorrente alega a inaplicabilidade da taxa Selic.

Também sem razão.

De plano, cumpre trazer à baila que os juros representam a remuneração do capital investido. Esmaiçando o conceito, juros representam o rendimento que o titular do capital aufera em troca da colocação de um quantitativo à disposição de uma outra pessoa/entidade.

Ilumine-se que um investidor poderia empregar seu patrimônio financeiro em uma atividade econômica qualquer que lhe rendesse lucro. Pode, todavia, essa pessoa abdicar de seu capital, ofertando-o a outra pessoa, mediante a cobrança de uma taxa de remuneração, compensatória pela perda da oportunidade de produzir lucro, na forma da hipótese anterior.

A taxa de juros figura, então, como o *quantum* relativo que o titular do capital exige do tomador deste, num horizonte temporal, pela utilização do montante tomado. Nesse quadro, o índice nominal da taxa pode ser fixado unilateralmente pelo capitalista, ou, em comum acordo com aquele que se apodera da riqueza por empréstimo. É importante ressaltar que, em qualquer caso, a fixação da taxa de juros prescinde da edição de lei formal, como assim acredita piamente o Recorrente, até porque tal exigência culminaria por emperrar a atividade financeira do país – extremamente dinâmica em sua natureza -, paralizando-o.

Isso porque cada investidor, banco ou demais instituições financeiras possuem seus critérios próprios para o computo dos juros na atividade financeira, os quais são extremamente influenciados pelo mercado, pela oferta e procura de capital, pela taxa de crescimento da economia, pelo risco da inadimplência, etc., o que gera uma saudável concorrência entre os detentores do livre numerário.

Diante desse panorama mostra-se evidente que a exigência de lei *stricto sensu* a que se refere o CTN, não é para a fixação da taxa de juros (esta flui ao sabor das correntes do mercado), mas, sim, para a indicação de qual taxa de juros será a utilizada na remuneração do capital de titularidade da Fazenda, ainda nos cofres do sujeito passivo.

Com efeito, num mundo globalizado, em que qualquer evento econômico ocorrido no polo norte produz efeitos imediatos, da mesma de ordem de grandeza, no polo sul, seria impensável que, para se alterar uma taxa de juros em, digamos, vinte e cinco centésimos por cento, como é extremamente comum em nossa economia, com a velocidade e prontidão que o mercado exige hodiernamente, fosse exigível a edição de uma lei ordinária, haja vista o trâmite procedural exigido pela CF/88.

Nessa perspectiva, avulta, portanto, que o requisito da legalidade, na espécie, foi de fato adimplido, senão vejamos:

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

### **Constituição Federal de 1988**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 23/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI  
Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

**Código Tributário Nacional**

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifos nossos)*

*§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (grifos nossos)*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrita será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*:

*“Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).*

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da lavratura do presente débito.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (redação dada pela Lei nº 9.528/97) (grifos nossos)*

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressai do julgado a seguir ementado:

***TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.***

- 1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante, o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).*
- 2. Diante da previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.*
- 3. Também, há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.*
- 4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.*

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

**SÚMULA CARF nº 3**

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.*

Dessarte, se nos afigura não haver vícios na aplicação da taxa SELIC como referência de juros moratórios, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado no art. 34 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Atente-se que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

**Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Dessarte, se nos afigura correta a incidência de juros moratórios à taxa SELIC, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado no art. 34 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

**PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

### 2.3. DA MULTA ISOLADA

O Recorrente alega o descabimento da multa isolada, e que ela teria caráter confiscatório.

Sem razão ainda.

O §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 estatui que nas hipóteses de compensação indevida, quando se comprove a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, *in casu*, a GFIP, o Contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual de 150% incidente sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

#### ***Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991***

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*(...)*

*§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)*

*§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)*

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

- I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)
- II. Multa isolada, no valor correspondente a 150% incidente sobre o valor indevidamente compensado, nos casos em que ocorrer falsidade da declaração onde a compensação houve-se por informada ao Fisco. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “*falsidade da declaração*” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da *falsidade da declaração*, circunstância essencial e indispensável para a inflição da penalidade mais severa.

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“*na hipótese de compensação indevida*”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“*quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva

ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por *falsidade de declaração*?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa *falsidade de declaração*?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de *falsidade*?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o Infrator, consciente de que não possui o direito creditório declarado, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo “*falsidade de declaração*”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o *codex* tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de *falsidade de declaração*, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa graduação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpre salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

***Falsificação de documento público***

*Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:*

*Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.*

*§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.*

*§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)*

*§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

*II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

*§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

***Falsidade ideológica***

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

*Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.*

*Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.*

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

*Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)*

*Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)*

*I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209/84)*

*Crime culposo (Incluído pela Lei nº 7.209/84)*

*II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)*

*Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)*

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, *verbatim*:

**Lei nº 4.502/64**

*Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)*

*(...)*

*§2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)*

*(...)*

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

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

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

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

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado *dolo específico*, consubstanciado num especial fim de agir, *in casu*, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A tal conclusão também se converge ao se apreciar, pelo crivo da proporcionalidade, a dualidade de imputações fixadas nos parágrafos 9º e 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91: Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a intenção de fraudar a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do suso mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Tratando-se, por outro viés, de tentativa de fraude mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, visando dolosamente a reduzir tributo, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Nestes casos, assentado que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, deve o agente fiscal se certificar de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, de molde a se evitar, ao máximo, a imputação de penalidade indevida.

Não por outra razão, a hipótese típica em debate exige do agente fiscal, além da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), a comprovação da falsidade da declaração.

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

- I - à capitulação legal do fato;*
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as compensações indevidas nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social, conduzindo tais casos à hipótese genérica e abstrata assentada no §9º do citado art. 89 da Lei nº 8.212/91, que prevê, tão somente, a incidência de juros e multa moratória sobre o montante indevidamente compensado.

Corrobora o entendimento acima externado as disposições inscritas na Seção V - DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, do Capítulo V da IN RFB nº 900/2008, cujo art. 45 prevê que o sujeito passivo deve recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos, mesmo na hipótese de a compensação considerada como indevida ser decorrente de informação incorreta em GFIP.

**Instrução Normativa RFB nº 900/2008****SEÇÃO V****DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

*Art. 44. 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, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.*

*(...)*

*Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.*

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

*Art. 46. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

Da conjugação dos termos alinhados nos artigos 45 e 46 extrai-se que a mera constatação de informação incorreta em GFIP da qual decorra compensação indevida de contribuições previdenciárias não implica, automaticamente, a imputação da multa isolada prevista no art. 46 da mesma Instrução Normativa em foco, eis que tal increpação depende da efetiva comprovação da falsidade da declaração.

Deflui daí o reconhecimento do próprio Poder Executivo de que a simples informação incorreta na GFIP da qual decorra compensação indevida não importa *de per se* em falsidade da declaração, sendo necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência e vontade de fraudar a lei visando a reduzir o montante de tributo devido.

Avulta, de todo o exposto, que a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento ardiloso e intencional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, conforme remissão expressa do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude, nos termos acima comentados, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior envergadura, com o propósito não somente de punir o infrator pela conduta perpetrada, extrapolando o evento do mero inadimplemento, como, também, de reprimir e desestimular comportamentos futuros de idêntico jaez.

Olhando com os olhos de ver, o fator agravado na hipótese do §10 do dispositivo legal em realce não é a mera compensação indevida, mas, sim, a ação dolosa e consciente falsear a forma ou o conteúdo da declaração de compensação visando a iludir o Fisco Federal quanto à efetiva ocorrência dos fatos geradores.

Ora, considerando que o CTN detém competência constitucional para estabelecer regras gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação e crédito tributários. Considerando que o art. 170 do CTN estatui que a lei só pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. Considerando que o *caput* do art. 89 da Lei nº 8.212/91 somente autoriza a compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Considerando que a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei para se escusar do cumprimento de obrigação a todos imposta, deve se considerar igualmente que o Sujeito Passivo, ao declarar determinada compensação de Contribuições Previdenciárias em GFIP deve ter a plena consciência de que possui Crédito Tributário líquido e certo decorrente de recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

No caso em estudo, o Autuado declarou em suas GFIP das competências de setembro/2010 a agosto/2012 compensação de contribuições previdenciárias com créditos que sabia não serem certos, eis que as sentenças judiciais que conferiam ao Interessado tal direito ainda não haviam transitado em julgado.

Além disso, o Autuado declarou em suas GFIP possuir créditos compensáveis os quais sabia serem inexistentes, eis que suplantavam, em muito, os direitos estabelecidos nas sentenças judiciais.

A Fiscalização calculou o direito do Recorrente e constatou que foram compensados valores muito superiores. A empresa não contestou os cálculos apresentados pelo Fisco a fls. 89/159.

Nesse contexto, mesmo ciente de que não possuía em carteira qualquer direito creditório líquido e certo, ainda assim a Recorrente informou em suas GFIP compensação de contribuições previdenciárias nas competências setembro/2010 a agosto/2012.

Atente-se que a conduta dolosa se manifesta não somente quando o agente deseja produzir o resultado típico, mas, também, quando assume o risco de vir a produzi-lo.

A falsidade se manifesta, portanto, na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um suposto e sabidamente inexistente direito creditório, com o fim de prejudicar o direito do Fisco Federal de constituir o crédito tributário correspondente, e de alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: a inexistência e o montante do direito creditório reclamado.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

***Falsidade ideológica***

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

(...)

Todas essas informações e os respectivos elementos de prova encontram-se, um a um, descritos e presentes nos autos do vertente Processo Administrativo Fiscal, demonstrando e comprovando a efetiva presença de todos os elementos objetivos e subjetivos da falsidade ideológica consistente na consciente inserção nas GFIP de declaração diversa daquela que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar o Direito do Fisco Federal relativo às contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita pela Fiscalização a caracterização da efetiva ocorrência de compensação indevida de contribuições previdenciárias, bem como os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da falsidade das GFIP, demonstrados e devidamente comprovados pelos elementos de prova acostados aos autos, circunstância que clama a incidência da multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Por todo o exposto, voto na manutenção da multa isolada.

Não procede, igualmente, a alegação de que a multa isolada seria confiscatória.

da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris*:

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*(...)*

*§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Cite-se, ademais, que a norma constitucional tributária é expressa ao vetar o efeito confiscatório aos tributos, não a multas punitivas, as quais possuem natureza jurídica totalmente distinta.

Tributo configura-se como a própria obrigação principal devida pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, em razão da ocorrência real do fato gerador tributário estatuído na lei. A multa isolada, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade decorrente de falsidade de declaração obrigatória a ser prestada ao Fisco.

Justifica-se a vedação constitucional à instituição de tributos com efeito de confisco pelo fato de a prestação pecuniária dessa natureza ter caráter compulsório, em razão da ocorrência inevitável do fato gerador correspondente.

Caso o tributo fosse criado com alíquota por demais elevada, a própria ocorrência inevitável do fato gerador resultaria na extinção da matéria tributável correspondente, circunstância que representaria violação ao direito de propriedade.

O mesmo não ocorre com as multas de natureza punitiva, as quais não possuem natureza jurídica de tributo, mas, meramente, de penalidade pecuniária pelo descumprimento da lei.

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa punitiva é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a inflação de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

Nesse viés, ao ignorar as normas tributárias cogentes, e ao empregar meios ardilosos para fugir da tributação, o Infrator volitivamente se coloca em situação de risco calculado perante o Fisco, consciente de que a constatação de tal irregularidade irá desaguar em apenação condizente com a gravidade da infração perpetrada.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias constantes na Lei nº 8.212/91 aos princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

#### **Decreto nº 70.235/72**

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

(...)

*§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)*

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

**Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

**PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa punitiva, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

## 2.4. DA RFFP.

O Recorrente alega impossibilidade de encaminhamento da RFFP ao MPF antes do Trânsito em Julgado da decisão administrativa.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

**DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941*****OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME***

*Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:*

*I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;*

*II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:*

*Pena - multa.*

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

**Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**

*Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.*

*Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)*

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo

agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

#### **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de:*

*I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;*

*II - contravenção penal.*

*Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):*

*I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;*

*II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.*

*Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal):(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)*

*I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;*

*II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;*

*III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;*  
*IV - o estelionato, com previsão no art. 171;*  
*V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;*  
*VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;*  
*VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;*  
*VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;*  
*IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;*  
*X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;*  
*XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;*  
*XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;*  
*XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;*  
*XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;*  
*XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;*  
*XVI - a resistência, com previsão no art. 329;*  
*XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;*  
*XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;*  
*XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;*  
*XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;*  
*XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;*  
*XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.*

*Art. 618. São contravenções penais, entre outras:(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)*

*I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);*

*II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no §2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.*

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação penal ora em debate, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que paute

pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Adite-se, por derradeiro, que a súmula CARF nº 28, de observância obrigatória, exclui a competência deste Conselho para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

## **Súmula CARF nº 28:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo do Auto de Infração em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

## 2.5. DAS INTIMAÇÕES

Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetivadas em nome dos advogados que subscrevem o presente recurso, deve ser mencionado que a lei processual determina que as intimações sejam feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, ou por via postal, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou ainda por meio eletrônico, com prova de recebimento, a teor dos incisos I, II e III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

---

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)*

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)*

*§1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196/2005) 200-2 de 24/08/2001*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§2º Considera-se feita a intimação:*

*I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;*

*II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)*

*III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)*

*b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)*

*IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)*

*§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)*

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)*

*§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)*

*§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os*

*respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do §8º  
deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)*

Registre-se que a conveniência e comodidade do Patrono do Autuado não possui poderio suficiente para subjugar a vontade da lei. O contrário sim.

### **3. DECISÃO**

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.