



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

Processo n° 10166.728544/2012-42
Recurso n° 003.063 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.063 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente UNIMED FEDERAÇÃO INTERFEDERATIVA DAS COOPERATIVAS
MEDICAS DO CENTRO OESTE E TOCANTINS.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/04/2012

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA 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.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se configura óbice à constituição de crédito previdenciário objeto de discussão judicial, permanecendo tal crédito com a sua exigibilidade suspensa até a prolação de decisão definitiva no âmbito do Poder Judiciário, a teor do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

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

A informação 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

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, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/04/2012

Data da lavratura dos AIOP: 15/10/2012.

Data da ciência dos AIOP: 17/10/2012.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Brasília/DF que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.031.778-2 e 51.031.779-0, decorrente de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias e multa isolada, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 23/53.

Informa a Autoridade Lançadora que o direito creditório utilizado pelo Autuado na compensação decorre do fato de a empresa ser detentora do equivalente a 13% da Apólice B41, representativa de Título da Dívida Externa Brasileira emitida em 01/01/1916 pelo então Estado do Pará, por sua vez objeto de execução de Título Extrajudicial nº 2009.34.00.013496-6, em trâmite na 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, conforme Certidão a fls. 339/346.

De acordo com o Relatório Fiscal, os Títulos da Dívida Pública Externa não são negociáveis no país, sendo, portanto, sem valor para os fins a que se pretende, fato que motivou a glosa das compensações efetuadas, do que resultou o presente lançamento.

O contribuinte não recolheu à Previdência Social, sequer, os valores da contribuição descontada da remuneração paga aos segurados, o que configura, em tese, o crime de apropriação indébita previdenciária, conforme previsto no art. 168-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000.

O sujeito passivo declarou em GFIP compensação de contribuições previdenciárias utilizando-se de crédito decorrente de Título de Dívida Pública Federal que sabia ser imprestável para tal fim e, agindo assim, reduziu deliberadamente o valor devido e o conseqüente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, sujeitando-se, com tal conduta dolosa, à multa isolada de 150% sobre o valor das contribuições compensadas indevidamente.

A declaração, em GFIP, das compensações indevidas configura, em tese, a infração penal tipificada no art. 299 do Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/1940 – Código Penal (falsidade ideológica), com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000, o que motivou a devida Representação Fiscal para Fins Penais.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 463/478.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF proferiu Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 03-52.159 - 5ª Turma da DRJ/BSB, a fls. 553/564, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25/06/2013, conforme Aviso de Recebimento a fl. 566.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 568/588, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o procedimento de pagamento com conversão em renda, lastreado com créditos do Decreto-lei nº 6.019/43, pela modalidade de extinção do crédito tributário, está legalmente amparado pelo instituído art. 156, I, VI do CTN c.c. art. 6º da Lei nº 10.179/2001 e ratificado pela Lei nº 11.803/2008;
- Que o Recorrente utilizou-se da modalidade “*pagamento através de conversão em renda*”, e não a modalidade “*compensação*”, como forma de extinção das obrigações tributárias. Aduz que, “*por limitação do programa em que se pode declarar o procedimento adotado, não existe qualquer opção que faça referência à modalidade de extinção da obrigação tributária adotada pelo Recorrente, não restando a ela outro procedimento que não fosse o autolancamento na modalidade compensação*”;
- Que a aplicação da multa isolada é indevida;
- Que a multa aplicada é confiscatória;

Ao fim, requer o imediato cancelamento dos débitos.

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 25/06/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado em 15/07/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O Recorrente alega que se utilizou da modalidade “*pagamento através de conversão em renda*”, e não a modalidade “*compensação*”, como forma de extinção das obrigações tributárias. Aduz que, “*por limitação do programa em que se pode declarar o procedimento adotado, não existe qualquer opção que faça referência à modalidade de extinção da obrigação tributária adotada pelo Recorrente, não restando a ela outro procedimento que não fosse o autolancamento na modalidade compensação*”.

???

Revisitando os assentamentos do CTN, estanquei-me no art. 156, que trata das modalidades de extinção de crédito tributário, e confesso que não logrei encontrar a modalidade adotada pelo Recorrente, qual seja, “*pagamento através de conversão em renda*”.

Código Tributário Nacional - CTN

Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Pensei, então, na minha ignorância, tratar-se de uma modalidade mista decorrente da conjunção do “pagamento” (inciso I) com a “conversão de depósito em renda” (inciso VI). Não consegui vislumbrar, contudo, o mecanismo de tal modalidade supra legal de extinção do crédito tributário.

A modalidade de extinção pelo pagamento encontra-se descrita, em detalhes nos artigos 157 a 164 do CTN, que preveem que o pagamento pode ser efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal, ou ainda, nas hipóteses expressamente prevista em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

No caso presente, inexistente qualquer pagamento, por nenhuma das modalidades descritas no parágrafo precedente. Ao contrário, o item 70 do Relatório Fiscal, a fl. 41, registra que “o Contribuinte sequer recolheu à Previdência Social os valores da contribuição social dos segurados, descontada da remuneração destes, o que configura, EM TESE, a ocorrência do crime de apropriação indébita previdenciária, conforme previsto no art. 168-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000.”

Oooppssss ... pagamento não houve.

No que pertine à “Conversão de Depósito em Renda”, há que se deixar às claras que toda a lógica tributária, em suas especificidades, se desenvolve dentro de uma espécie de relação obrigacional *sui generis*, mitigada por diversas normas de ordem pública que a influenciam.

As formas de suspensão previstas no artigo 151 do CTN podem ser divididas entre aquelas que questionam a existência do próprio crédito tributário, buscando os benefícios da suspensão da sua exigibilidade, enquanto se discute a existência do vínculo jurídico obrigacional entre Fisco e contribuinte, e aquelas que apenas buscam elastecer o prazo de pagamento do tributo devido, como o parcelamento e a moratória.

O depósito do montante integral é uma causa da primeira espécie, uma vez que visa a evitar os encargos da sucumbência, enquanto se discute o débito tributário.

Nessa prumada, o depósito em montante integral é empregado nas situações em que o Sujeito Passivo, não concordando com o lançamento realizado, pretenda impugna-lo, administrativa ou judicialmente. Se a opção é a via judicial, há que se impedir, de alguma

forma, a Administração Fazendária de ajuizar a ação de execução fiscal. Daí surge a alternativa do depósito do montante integral como forma de suspensão de exigibilidade do crédito em debate. No caso da opção pela via administrativa, a própria existência do processo administrativo fiscal tem por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito. Ainda nesta última hipótese, pode o contribuinte optar pelo depósito do montante integral como forma de estancar a fluência dos juros moratário.

Outro aspecto técnico de suma importância sobre o instituto em questão é a respeito do valor a ser depositado. De acordo com a Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, o depósito só suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. Nos casos em que o lançamento ainda não houver sido realizado, o depósito deverá contemplar o valor do tributo, calculado segundo a memória de calcula adotada pelo Órgão Fazendário. Se realizado o depósito após a formalização do lançamento, incluem-se a multa e os juros moratórios.

Registre-se que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o depósito do montante integral é um direito do contribuinte, ao mesmo tempo em que constitui forma de garantia para a Fazenda Pública do recebimento do valor do débito tributário.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. AJUIZAMENTO DE AÇÃO CAUTELAR DE DEPÓSITO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. PRESCINDIBILIDADE. FUMUS BONI IURIS DESVINCULADO DO MÉRITO DA AÇÃO PRINCIPAL.

1. O fumus boni iuris ensejador da concessão da cautelar incidental de depósito previsto no artigo 151, II, do CTN, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, não reside na relevância da pretensão contida na ação principal, mas, sim, na possibilidade jurídica da medida assecuratória pleiteada.

2. O depósito, em dinheiro, do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito subjetivo do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos da ação principal (declaratória ou anulatória) ou via processo cautelar, nada obstante o paradoxo defluente da ausência de interesse processual no que pertine ao pleito acessório (Precedentes desta Corte: REsp 697370/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.08.2006; REsp 283222/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, publicado no DJ de 06.03.2006; REsp 419855/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, publicado no DJ de 12.05.2003; e REsp 324012/RS, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, publicado no DJ de 05.11.2001).

3. Deveras, a aludida medida assecuratória da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, além de prevenir a incidência da correção monetária sobre a dívida tributária em debate, impede o

Fisco de postular, efetivamente, o objeto da obrigação tributária, inibindo-lhe a prática de quaisquer atos posteriores à constituição do crédito tributário.

4. Entrementes, o depósito judicial configura ainda garantia da satisfação da pretensão executiva do sujeito ativo, a favor de quem os valores depositados serão convertidos em renda com a obtenção de decisão favorável definitiva legitimadora do crédito tributário discutido (artigo 156, VI, do CTN).

5. Ademais, como é de sabença, a sucumbência do depositante na ação principal, por decisão transitada em julgado, estende-se à ação instrumental, razão pela qual não se infere prejuízo na autorização cautelar do depósito ainda que em sede de mandamus com sentença denegatória.

6. Recurso especial provido. (REsp 466362/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 29.03.2007)

Regra geral, quando o Contribuinte efetua o depósito do montante integral e logra vencer a demanda, terá em seu favor o direito de sacar o valor depositado mediante alvará judicial. Se, ao revés, restar vencido, o depósito será convertido em renda da Fazenda Pública, proporcionalmente à exigência, inclusive acessórios pecuniários legais – multa e juros moratórios.

Na hipótese em que o processo for extinto sem o julgamento do mérito, havia entendimento da 1ª Seção do STJ, no sentido de que o depósito poderia ser imediatamente devolvido ao contribuinte, inexistindo qualquer possibilidade de conversão em renda em favor da Fazenda Pública.

Houve, todavia, uma histórica virada jurisprudencial acerca da matéria. Em julgamento dos Recursos Especiais nº 227.835 e 279.352, a 1ª Seção do STJ passou a entender que o depósito do montante integral também tem a função de garantia do crédito da Fazenda Pública, de molde que, se o processo for extinto sem o exame de mérito, a decisão será desfavorável ao Contribuinte, implicando o recolhimento do tributo, após o trânsito em julgado da demanda.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DO TRIBUTO. NATUREZA. EFEITOS. LEVANTAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, CONDICIONADO AO TRÂNSITO EM JULGADO DE SENTENÇA DE MÉRITO EM SEU FAVOR. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO.

1. O depósito do montante integral, na forma do art. 151, II, do CTN, constituiu modo, posto à disposição do contribuinte, para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Porém, uma vez realizado, o depósito opera imediatamente o efeito a que se destina, inibindo, assim, qualquer ato do Fisco tendente a haver o pagamento.

No caso, o depósito ensejou, além disso, o imediato desembaraço aduaneiro da mercadoria. Sob esse aspecto, tem função assemelhada à da penhora realizada na execução fiscal, que também tem o efeito de suspender os atos executivos enquanto não decididos os embargos do devedor.

2. O direito - ou faculdade - atribuído ao contribuinte, de efetuar o depósito judicial do valor do tributo questionado, não importa o

direito e nem a faculdade de, a seu critério, retirar a garantia dada, notadamente porque, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, ela operou, contra o réu, os efeitos próprios de impedi-lo de tomar qualquer providência no sentido de cobrar o tributo ou mesmo de, por outra forma, garanti-lo.

3. As causas de extinção do processo sem julgamento do mérito são invariavelmente imputáveis ao autor da ação, nunca ao réu. Admitir que, em tais casos, o autor é que deve levantar o depósito judicial, significaria dar-lhe o comando sobre o destino da garantia que ofereceu, o que importaria retirar do depósito a substância fiduciária que lhe é própria.

4. Assim, ressalvadas as óbvias situações em que a extinção do processo decorre da circunstância de não ser a pessoa de direito público parte na relação de direito material questionada, o depósito judicial somente poderá ser levantado pelo contribuinte que, no mérito, se consagrar vencedor. Nos demais casos, extinto o processo sem julgamento de mérito, o depósito de converte em renda. Precedente da 1ª Seção: EREsp 479725/ BA, Min. José Delgado, DJ 26.09.2005.

5. No caso específico, o depósito operou também outro efeito: o de permitir o imediato desembaraço aduaneiro e a entrega ao seu destinatário de mercadorias importadas, retirando, assim, mais uma garantia do Fisco, situação que não tem como ser recomposta ante a extinção do processo sem julgamento de mérito.

6. Embargos de divergência providos. (Resp 227.835- SP, Teori Albino Zavascki, DJ 05.12.2005)

Mostra-se virtuoso ressaltar que, nos casos em que o crédito tributário já esteja regularmente constituído, o fato é estar ele garantido pelo depósito do montante integral é impeditivo o ajuizamento de ação de execução fiscal, haja vista ser o depósito do montante integral causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, a teor do art. 151, II do CTN. Em contrapartida, fica suspenso o prazo prescricional da ação executória.

Caso ainda não constituído, havia precedentes do STJ no sentido de que o depósito não poderia inibir a Fazenda Pública de proceder ao lançamento, sob pena de decair do seu direito. Houve aqui também, contudo, significativa virada jurisprudencial sobre o tema. Hodiernamente, o depósito integral da quantia é visto pelo Superior Tribunal de Justiça como uma espécie de lançamento por homologação, de maneira que, havendo o lançamento pelo próprio contribuinte, não há que se cogitar em prescrição (já que a mesma fica suspensa, pela impossibilidade de ajuizamento da ação de execução fiscal) e nem mesmo em decadência, já que tal prazo é anterior ao lançamento.

Neste sentido:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral ou equivalente fiança bancária tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a

Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício

pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito" (Leandro Paulsen, "Direito Tributário", Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

4. O fato de que o depósito foi determinado pelo Juízo como forma de suspensão do crédito tributário em nada altera a aplicação do entendimento da Primeira Seção desta Corte.

5. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 969579-SP, Relatoria do Min. Castro Meira, DJ 31.10.2007)

Vencidas estas breves, porém necessárias, digressões, retornei à busca nos autos do processo e não logrei encontrar qualquer comprovante de depósito em dinheiro ou em cheque nem mesmo em vale postal.

Depósito do montante integral também não houve.

Considerando que a modalidade “*pagamento através de conversão em renda*” utilizada pelo Recorrente não se encontra prevista na Lei, apenas na ideologia do Autuado; Considerando que o Sujeito Passivo também não explicita o mecanismo de extinção típico do “*pagamento através de conversão em renda*”; Considerando inexistir qualquer pagamento nem mesmo depósito do montante integral em dinheiro, cheque ou vale postal; Considerando que a dinâmica de extinção do crédito tributário levada a efeito pelo Recorrente ajusta-se à modalidade “*Compensação*”, prevista no inciso II do art. 156 do CTN; Considerando que o vertente lançamento resulta de glosa de compensação indevida e considerando todo o mais exposto, passamos a apreciar o presente caso em consonância com as normas tributárias atávicas à modalidade de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do art. 156 do CTN: COMPENSAÇÃO.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra 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 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.

3.1. DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Merece ser encarecido, de imediato, que não se encontra em discussão nos presentes autos o direito creditório do sujeito passivo consubstanciado na Apólice B41, representativa de Título da Dívida Externa Brasileira emitida em 01/01/1916 pelo então Estado do Pará, uma vez que a existência ou não de tal direito é objeto da Ação de Execução de Título Extrajudicial nº 2009.34.00.013496-6, em trâmite na 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, circunstância que implica a renúncia tácita às instâncias Administrativas a respeito do mesmo assunto, a teor da Súmula nº 1 do CARF.

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Registre-se, a título meramente elucidativo, que o pedido de Antecipação dos Efeitos da Tutela houve-se por **INDEFERIDO**, em 30/07/2009 e que Sentença de 1ª Instância, proferida em 05/07/2012, reconhecendo a prescrição da pretensão executória, **JULGOU EXTINTA A EXECUÇÃO**, com resolução do mérito, nos termos dos artigos 269, IV, c/c 598 e 795, todos do Código de Processo Civil.

Ainda, em sede de Embargos de Declaração, assim consignou o Órgão Julgador Federal, *in verbis*:

“Decido.

Não se vislumbra a ocorrência dos vícios alegadas. Isso porque a sentença embargada encontra-se devidamente fundamentada ao reconhecer a imprestabilidade do título da dívida pública externa, em razão da ocorrência da prescrição. Tal constatação não se deu exclusivamente em razão da aplicação do Decreto-Lei nº 263/67 e do Decreto-Lei nº 396/68. Ao contrário, a fundamentação levou em conta toda a legislação pertinente justamente para esgotar todas as possibilidades de se encontrar alguma que pudesse afastar a constatação de que os títulos em análise encontram-se prescritos. Entretanto, mesmo invocando os decretos mencionados, o Código Civil anterior e o presente, bem como a legislação que autorizou a emissão dos títulos, a sua imprestabilidade restou clara, pois fulminados pela prescrição.

Anote-se que a parte embargante pretende, na verdade, a revisão do conteúdo da decisão em comento, eis que irrisignada com a fundamentação desenvolvida e com a conclusão do referido decisum. No ponto, as argumentações se assemelham as teses já expostas na petição inicial, inclusive.”

O debate digno de elucidação, no presente caso, concentra-se, principalmente, na demonstração e comprovação da existência e liquidez dos créditos empregados pelo Sujeito Passivo para a realização das compensações por ele declaradas nas GFIP do período de apuração do presente lançamento.

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.

Atendendo ao comando do CTN, no âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei nº 8.383/91, cujo Art. 66 dispôs que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderia efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do referido dispositivo legal impôs uma restrição à compensação tributária ao dispor que a compensação, no âmbito tributário, só poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, **contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá** efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (com Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.199)*

*§1º **A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.** (grifos nossos)*

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

*§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as **instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.***

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 extingui-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 carga 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 ora debatida não partiu de 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, o que afasta, por completo, qualquer possibilidade de compensação tributária que não seja com contribuições previdenciárias.

Não havendo previsão legal para realizar a compensação pretendida, e considerando a expressa vedação constitucional já debatida, figura o pedido do recorrente como juridicamente impossível.

Em outras palavras: Além de o Recorrente não possuir os créditos que alega ter, haja vista estarem prescritos os Títulos da Dívida Externa Brasileira emitidos em 01/01/1916 pelo então Estado do Pará, mesmo que tais créditos fossem saudáveis, a compensação pretendida encontrar-se-ia vedada por determinação constitucional.

Mas não é só. Há mais.

O inciso VI do art. 97 do CTN qualifica como de Reserva Legal o estabelecimento de hipóteses de exclusão do crédito tributário, outorgando unicamente à lei formal a competência para a fixação das condições de contorno a serem aplicáveis à compensação tributária.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nessa vertente, o §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 foi explícito e expresso ao excluir da compensação qualquer direito creditório do Sujeito Passivo decorrente de títulos públicos, como assim se apresenta o caso em tela.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 ressarcimento, 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)

(...)

§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; (Incluído 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; (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)

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

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

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído 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 dada pela Lei nº 11.941/2009)

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

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

Os grifos não constam no original.

Pensas-te que acabou ? Digo que não!

Não sendo os créditos empregados na compensação em tela decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições para a Seguridade Social arrecadadas pelo INSS, a compensação nos moldes do presente caso somente poderia decorrer de ação judicial ajuizada com esse fim. Neste caso, a compensação pleiteada somente poderia ter início após o Trânsito em Julgado da Ação, conforme assim determina o art. 170-A do CTN, o que não ocorreu no presente caso.

Código Tributário Nacional - CTN

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)

De acordo com a Sentença Proferida em 05/07/2012 pela 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, os Títulos da Dívida Externa Brasileira emitidos em 01/01/1916 pelo então Estado do Pará estão prescritos.

Não procede, portanto a alegação de que o procedimento de pagamento com conversão em renda, lastreado com créditos do Decreto-lei nº 6.019/43, pela modalidade de extinção do crédito tributário, está legalmente amparado pelo institui o art. 156, I, VI do CTN c.c. art. 6º da Lei nº 10.179/2001 e ratificado pela Lei nº 11.803/2008.

A uma, porque não há previsão na lei para tal modalidade *sui generis* de extinção do crédito tributário, que só o Recorrente sabe (ao menos diz que sabe) como funciona.

A duas, porque o estabelecimento de hipóteses de extinção de crédito tributário constitui-se matéria de reserva legal;

A três, porque não houve qualquer comprovação da ocorrência de pagamento ou de depósito do montante integral em dinheiro, cheque o vale postal;

A quatro, porque a lei nº 10.179/2001 refere-se apenas a Letras do Tesouro Nacional – LTN, Letras Financeiras do Tesouro – LFT e Notas do Tesouro Nacional – NTN emitidas a partir de 07/02/2001 não fazendo qualquer menção aos Títulos da Dívida Externa Brasileira emitidos em 01/01/1916 pelo então Estado do Pará;

A cinco, porque a regra contida no art. 6º da Lei nº 10.179/2001 não se aplica às contribuições previdenciárias. Na ocasião da promulgação da lei nº 10.179/2001 as contribuições previdenciárias não eram administradas pela Secretaria da Receita Federal, mas, sim, pelo Instituto Nacional do Seguro Social. Em relação às contribuições previdenciárias há vedação constitucional, conforme já salientado alhures.

Em suma: Somente pode ser restituída ou compensada contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais dessa mesma natureza. Títulos da Dívida Externa Brasileira prescritos não tem natureza jurídica de contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social. Sem recolhimento indevido, 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.

3.2. DA MULTA ISOLADA

O Recorrente que a aplicação da multa isolada é indevida.

Penso de forma diversa.

“Somente pode ser restituída ou compensada contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais dessa mesma natureza. Títulos da Dívida Externa Brasileira prescritos não tem natureza jurídica de contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social. Sem recolhimento indevido, 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”.

A Fiscalização descreve nos itens 7.4 a 8.2 do Relatório Fiscal a conduta perpetrada pelo autuado, associada às circunstâncias, do caso que conduziram à conclusão da existência de perfeito ajuste ao tipo infracional descrito no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, procedendo então à lavratura do Auto de Infração correspondente.

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 inflicção 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 gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpra 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*:

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.

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.

Daí a necessidade de se instruir o processo com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir o dolo da conduta infracional.

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 artiloso 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.

Deve-se considerar também nesse mister que a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei para se escusar do cumprimento de lei a todos imposta, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, instituindo-se presunção absoluta de que todos conhecem a lei.

No caso em estudo, a empresa autuada ajuizou, em 23 de abril de 2009, perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, Ação de execução de título extrajudicial em face da União, objetivando a cobrança de dívida oriunda de título da dívida externa brasileira, emitido no ano de 1904 pela Prefeitura do Distrito Federal, no valor nominal de 20 libras esterlinas.

O pedido de antecipação dos efeitos da tutela houve-se por indeferido, conforme decisão proferida em 30 de julho de 2009.

Nesse contexto, mesmo ciente de que somente pode ser restituída ou compensada contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais dessa mesma natureza (art. 89 da Lei nº 8.212/91); que será considerada como não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito do Sujeito Passivo refira-se a título público (art. 74, §12, II, 'c' da Lei nº 9.430/96) e que é vedada a compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial (art. 170-A do CTN), mesmo assim, em dezembro de 2010, deu início ao procedimento administrativo da compensação de contribuições previdenciárias, nos valores e demais parâmetros arrolados no discriminativo ilustrado no item 82 do Relatório Fiscal, a fls. 47/49 do Relatório Fiscal.

Em 05 de julho de 2012 foi proferida sentença declarando extinta a referida Ação de Execução de título extrajudicial, nos termos dos artigos 269, IV, c/c 598 e 795, todos do Código de Processo Civil, com fulcro no reconhecimento da prescrição da pretensão executória.

A partir de então, mesmo ciente de que os supostos créditos carreados nos título da dívida externa brasileira encontravam-se prescritos, ao invés de retificar as GFIP anteriormente emitidas, as quais já continham declaração diversa da verdade a respeito da existência de direito creditório, ainda assim o Sujeito Passivo quedou-se inerte, não promovendo qualquer ação proativa no sentido de sanar as informações falsas anteriormente declaradas, mediante o envio de GFIP retificadoras, tampouco recolhendo os valores devidos, apostando quiçá na ineficiência/inoperância da Fiscalização de apurar e cobrar as contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

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.

A falsidade se manifesta, portanto, na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um suposto e sabidamente inexistente direito creditório perante a Seguridade Social, 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 de direito creditório.

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)

(...)

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, motivo pelo qual pugnamos pela negativa de provimento ao Recurso Voluntário, do que resulta a manutenção integral da multa isolada aplicada mediante o Auto de Infração nº 51.031.779-0.

3.3. DA MULTA COM EFEITO DE CONFISCO

O Recorrente alega que a multa aplicada tem efeito de confisco.

Tem ?

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da personalidade e 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 seus acessórios legais, os 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 de ofício, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal.

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 de obrigação acessória.

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 inflição 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.

3.4. DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No que pertine à suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do presente Auto de Infração, esta decorre *ex lege*, independentemente de qualquer medida por parte desta Corte Administrativa.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário assentada no art. 151 do CTN ataca a exigibilidade do crédito tributário constituído, desobrigando o sujeito passivo do recolhimento imediato do crédito atacado, enquanto perdurar os efeitos da suspensão ou a existência do crédito tributário.

Conforme explicitado no texto legal, a norma tributária se refere à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não à suspensão da obrigação tributária. Para que haja a existência do crédito tributário é indispensável que este já esteja constituído, mediante a devida convalidação da obrigação tributária correspondente, condição que se alcança com a efetiva formalização do lançamento, assim compreendido o procedimento administrativo levado a cabo como o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

Nessa prumada, somente após a conclusão do lançamento poder-se-á falar em crédito tributário. Antes não. Haverá, tão somente, obrigação tributária.

Registre-se que crédito tributário é direito subjetivo do fisco, em face do qual se pode opor o devedor. O poder/dever de convolar a obrigação tributária em crédito tributário é direito potestativo da Fazenda.

Nesse contexto, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não apõe qualquer blindagem na prerrogativa que possui a autoridade fazendária competente de efetivar o lançamento. A suspensão apenas desobriga o sujeito passivo correspondente do recolhimento imediato do crédito constituído, seja espontaneamente, seja mediante execução forçada, enquanto perdurarem ativas as causas de suspensão.

Registre-se por relevante que o próprio ordenamento jurídico prevê a autonomia do Fisco de proceder ao lançamento, com fito de prevenir a decadência, mesmo nas hipóteses de suspensão do crédito tributário em razão da concessão de medida liminar em mandado de segurança ou de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Não merece reparo, pois, a decisão de 1ª Instância.

3. CONCLUSÃO

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.