



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

Processo n° 10435.720554/2010-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.784 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE ITAPETIM - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não restou comprovado neste processo.

Possível o lançamento de ofício de valores já declarados pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÕES DE ELETIVOS. COMPENSAÇÃO. SÚMULA 91 CARF. TEORIA DOS 5+5.

Em casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o pedido de restituição foi pleiteado administrativamente após 9 de junho de 2005, aplica-se o prazo prescricional de 05 anos, tendo em vista a súmula n° 91 do CARF.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto á questão da nulidade. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto (relator), Ivacir Julio de Souza e Jhonatas Ribeiro da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. No Mérito: por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente e Redator Designado

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Jhonatas Ribeiro da Silva, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão N° 11-31.616 proferido pela DRJ/REC, que manteve crédito tributário realizado por meio do Auto de Infração 37.249.603-2, no valor de R\$ 666.747,82 (seiscentos e sessenta e seis mil, setecentos e quarenta e sete reais e oitenta e dois centavos).

A autuação se deu por ter a prefeitura, segundo a fiscalização, fls. 21/24 (Relatório Fiscal), realizado compensações indevidas na GFIP, decorrentes da contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios recebidos pelos agentes políticos, titulares de mandatos eletivos do período de 02/98 a 09/04 e compensados no período de 06/08 a 12/09. Uma vez que o período de 02/98 até 05/03 está prescrito, o agente procedeu devidamente, e quanto ao período remanescente, o recorrente apenas comprovou pagamento de subsídio do prefeito no valor de R\$ 23,020,51, os quais foram devidamente apropriados entre as competências 06/08 a 09/08, esta última, apenas parcialmente em razão do valor.

Os fatos e fundamentos para apuração do crédito previdenciário foram especificados pelo auditor autuante que os descreveu da seguinte maneira, fls. 21:

(...)

3. Foi verificado que está extinto o direito a compensação dos valores lançados nas GFIP'S de 06/08 a 13/09, vinculados aos pagamentos indevidos do período de 02/98 a 05/2003, de acordo com o art. 168, I da Lei 5.172 de 25.10.66 (CTN) c/ art. 3 da Lei Complementar 118 de 09.02.05.

4. Foram somente comprovados, os pagamentos indevidos da parte patronal (21%), incidentes sobre os subsídios do Prefeito: José Lopes da Silva Sobrinho e do Vice Prefeito: Antonio Herculano de Siqueira, nas competências 06/03 a 12/03, 01/04 a 04/04 e 06/04 a 09/04 (período não decadencial), sendo atualizados seus valores com data de cálculo de 10.07.08 (data de entrega da GFIP 06/08 – anterior a vigência da MP 449/08), com juros calculados sobre o valor originário, mediante a aplicação dos seguintes percentuais: a) 1% (um por cento) no mês subsequente ao da competência; b) taxa média mensal de captação do tesouro nacional relativa a dívida mobiliária federal / taxa referencial do sistema especial de liquidação e de custódia – SELIC, nos respectivos períodos; c) 1% (um por cento) no mês de pagamento.

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou o presente Auto de Infração por meio do instrumento de fls. 86/102

Após analisar os argumentos da Recorrente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) – 7ª Turma DRJ/REC, prolatou Acórdão N° 11-31.616 de fls. 118/121, julgando procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES DE ELETIVO. COMPENSAÇÃO. PRAZO.

É de 5 anos o prazo para compensação de contribuição de natureza previdenciária recolhidas indevidamente, contados a partir do âmbito do recolhimento.

INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O reconhecimento de Inconstitucionalidade de Lei nas decisões administrativas só pode ser feito após manifestação, nesse sentido, do STF, do Senado Federal, ou da Justiça Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO

Inconformada, a recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 127/145, requerendo a reforma do Acórdão, com argumento sobre o prazo para a realização de compensação em relação a pagamentos indevidos realizados em tributos sujeitos a lançamento por homologação e inconstitucionalidade da constituição do crédito tributário em questão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

De acordo com o documento de fl. 189, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA COMPENSAÇÃO EM GFIP

Conforme já abordado no Relatório Fiscal, trata o presente caso de glosa compensações declaradas em GFIP, que gerou a lavratura de auto de infração para cobrança do valor principal mais juros e multa.

Compulsados os autos, verifica-se que os débitos objeto de lançamento de ofício haviam sido confessados pelo contribuinte em suas GFIP atinentes aos períodos de apuração em tela. Em vista disso, cabe perquirir se é dado ao Fisco promover lançamento de ofício em se tratando de débitos já informados nas GFIP.t

A GFIP é obrigação acessória cujo lastro legal encontra-se no artigo 32, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, *in verbis*:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

Trata-se de redação atribuída a tal inciso, inicialmente, pela Medida Provisória n. 449, publicada em 03.12.2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/09. Pela leitura do texto legal, nota-se que, por meio da GFIP, o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência dos fatos geradores atinentes às contribuições previdenciárias. Deveras, em citado documento, constam informações que permitem identificar perfeitamente todos os elementos essenciais da obrigação tributária, quais sejam, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e o *quantum debeatur*.

Vale observar que a redação original de aludido inciso, atribuída pelo artigo 1º da Lei n. 9.528/97, não difere em essência do quanto acima transcrito, confira-se:

“IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de

contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS”.

Isto é, desde os idos de 11.12.1997, dia seguinte à publicação da Lei n. 9.528/97, que a GFIP consiste em obrigação acessória pela qual os contribuintes declaram ao Fisco os fatos geradores em que incorreram quanto às contribuições previdenciárias.

Nesse ponto, cabe breve digressão acerca das modalidades de lançamento tributário previstas no CTN.

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades distintas para a constituição do crédito tributário: o lançamento de ofício, por declaração e o “autolancamento”.

No lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN¹, a autoridade lançadora verifica a ocorrência do fato gerador, estabelece a base de cálculo, identifica o sujeito passivo, calcula o tributo devido e propõe as penalidades aplicáveis à espécie.

Nas palavras de Rubens Gomes de Souza², “*é o lançamento feito unilateralmente pela autoridade fiscal, sem intervenção do contribuinte*”.

O lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do CTN, pode ser considerado espécie do gênero lançamento de ofício. Sua diferença reside no fato de que o contribuinte participa do procedimento constitutivo do crédito mediante o cumprimento de deveres instrumentais consistentes na apresentação de informações ao Fisco acerca dos elementos da obrigação tributária. A constituição do crédito tributário, todavia, é realizada, ao final, pela Administração Pública.

Por sua vez, o “autolancamento”, disciplinado pelo artigo 150 do CTN³, é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito tributário e realizar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como se dá hoje com a maioria dos tributos.

Cabe à autoridade fiscal, dentro deste contexto, verificar a correção da atividade realizada pelo sujeito passivo, homologando-a. Este ato confirmatório levado a efeito pela Administração Pública é denominado, pelo CTN, de lançamento por homologação.

¹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determinar;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

² *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo, Resenha Tributária, 1981, p. 110.

³ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Nesse sentido, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”⁴

Tendo em vista que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, como prevê o artigo 142 do CTN⁵, o denominado “autolancamento”, por configurar atividade específica do contribuinte, não se confunde com o ato administrativo de lançamento.

Para Gilberto de Ulhôa Canto⁶, o lançamento por homologação deve ser compreendido como exceção à regra do artigo 142 do CTN, já que a atividade de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo fica a cargo do próprio sujeito passivo, quando a lei o obriga a efetuar o pagamento por iniciativa própria e sem qualquer interferência da Fazenda Pública. Prescinde da prévia atuação do Fisco, podendo ela até mesmo inexistir no caso da homologação tácita (art. 150, § 4º, do CTN).

Assim, nessa modalidade, o que ocorre não é a homologação do “lançamento” efetuado pelo contribuinte, mas a confirmação da atividade por ele efetuada e tendente à satisfação do crédito tributário.

No “autolancamento”, é o próprio contribuinte quem realiza a atividade consistente em subsumir o evento tributário à regra-matriz de incidência, instalando, por conseguinte, a relação jurídico-tributária, contexto dentro do qual o Fisco tem o direito subjetivo de exigir a prestação (crédito tributário) e o contribuinte, o dever de cumpri-la. Tal tarefa, no entanto, para que cumpra a finalidade específica de constituição do crédito tributário, deve revestir-se da linguagem jurídica adequada, o que, no caso de grande maioria dos tributos federais, é cumprido pela DCTF, ao passo que, quanto às contribuições previdenciárias, isso se dá pelo preenchimento da GFIP.

⁴ *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed., São Paulo, Saraiva, p. 282.

⁵ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

⁶ *A Função do Lançamento Tributário. Do Lançamento*. São Paulo, Resenha Tributária, Caderno de Pesquisa Tributárias v. 12. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, 1987, p. 382-383.

O artigo 225, §1º, do Decreto n. 3.048/99 (“Regulamento da Previdência”), é categórico ao confirmar a natureza constitutiva do crédito tributário que caracteriza a GFIP, confira-se:

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

A leitura desse dispositivo do Regulamento da Previdência, revela que a GFIP é dever instrumental que tem o condão de constituir o crédito tributário, já que representa “termo de confissão de dívida”. Posteriormente, a introdução do §2º ao artigo 32 da Lei n. 8.212/91, por meio da Medida Provisória n. 449/08 (convertida na Lei n. 11.941/09), veio a confirmar o ditame retrotranscrito, *ipsis litteris*:

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

No mesmo diapasão é o quanto disposto no §7º do artigo 33 da Lei n. 8.212/91, que assim dita:

“§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte.”

Em outras palavras, comanda o legislador que a confissão de valores devidos e não recolhidos constitui o crédito da seguridade social, da mesma forma como o fazem a notificação de lançamento e o auto de infração, modalidades distintas de constituição do crédito tributário.

A própria RFB atribui tal efeito à GFIP, conforme se pode aferir pela leitura dos seguintes artigos da Instrução Normativa RFB n. 971/09, vigentes quando da lavratura dos autos de infração em análise, *in verbis*:

“Art. 456. O crédito tributário relativo às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, será constituído nas seguintes formas:

(...)

II - por meio de confissão de dívida tributária, quando o sujeito passivo:

a) apresentar a GFIP e não efetuar o pagamento integral do valor confessado;”

“Art. 460. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa:

I - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como

instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário;”

Estando claro que a GFIP tem o condão de constituir o crédito tributário, forçoso verificar que, à época da lavratura dos autos de infração, a Lei n. 8.212/91, em seu artigo 37, estipulava que a lavratura de auto de infração deveria ocorrer apenas se o crédito tributário ainda não tivesse sido confessado pelo contribuinte. Veja-se:

“Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.”

Depreende-se desse comando legal que, na hipótese de não recolhimento, apenas aquelas contribuições previdenciárias que não foram objeto de declaração em GFIP é que serão lançadas de ofício em auto de infração. Nada mais lógico, pois, como visto, ao consignar os valores em GFIP, o contribuinte informa ao Fisco que já adotou os procedimentos tendentes ao lançamento por homologação e que este já pode exigir o crédito tributário, inscrevendo-o em dívida ativa da União e demais providências cabíveis, como, aliás, determina o artigo 39, parágrafo 3º, da mesma lei:

“§ 3º Serão inscritas como dívida ativa da União as contribuições que não tenham sido recolhidas ou parceladas resultantes das informações prestadas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32 desta Lei.”

Isto é, a leitura conjunta dos diversos dispositivos sobre o tema constantes na Lei n. 8.212/91 não permite outra conclusão: a informação dos débitos em GFIP constitui o crédito tributário, permite sua imediata cobrança no caso de não-recolhimento e afasta a possibilidade de lavratura de auto de infração.

De forma sistemática, e para que fique mais claro, é possível extrair as seguintes normas jurídicas, pertinentes à GFIP, do texto da Lei n. 8.212/91:

Art. 32, inciso IV: é obrigatória a transmissão da GFIP, a qual contém todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias;

Art. 32, §2º: a GFIP é instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos;

Art. 33, §7º: a confissão de valores devidos constitui o crédito da previdência social, da mesma forma que o auto de infração e a notificação de lançamento;

Art. 37: deve ser lavrado auto de infração apenas se os débitos não recolhidos não tiverem sido objeto de declaração em GFIP; e

Art. 39, §3º: os débitos informados na GFIP e não recolhidos devem ser encaminhados para inscrição na dívida ativa da União.

O regime jurídico da GFIP emanado por estas normas legais é inequívoco no sentido de que esta obrigação acessória constitui o crédito tributário e obriga sua imediata cobrança sendo devida a lavratura de auto de infração apenas se e tão somente se não houver a **declaração dos débitos em GFIP**.

Forçoso ainda asseverar que as normas jurídicas acima listadas já eram vigentes na data da lavratura dos autos de infração, sendo de observância obrigatória pelas Autoridades Fiscais. Com efeito, todas estas normas, com exceção daquela constante do item “e” acima, que entrou em vigor em 01.05.2007, entraram em vigor em 04.12.2008, dia seguinte à publicação da Medida Provisória n.º 449/2008.

Ora, as normas em questão, ao estipularem regras aplicáveis à GFIP, documento no qual, como foi visto, se apuram as contribuições previdenciárias e que permite à RFB fiscalizar os procedimentos adotados pelos contribuintes, trouxeram novos critérios de apuração e fiscalização dos débitos, gozando, portanto, de aplicação retroativa.

O STJ, analisando o artigo 144, §1º, do CTN, manifestou firme posição de que as leis tributárias formais ou procedimentais devem ser aplicadas de imediato e atingir os fatos geradores anteriores, ainda não decaídos. Confira-se a ementa do julgado:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

2. O § 1º, do artigo 38, da Lei 4.595/64 (revogado pela Lei Complementar 105/2001), autorizava a quebra de sigilo bancário, desde que em virtude de determinação judicial, sendo certo que o acesso às informações e esclarecimentos, prestados pelo Banco Central ou pelas instituições financeiras, restringir-se-iam às partes legítimas na causa e para os fins nela delineados.

3. A Lei 8.021/90 (que dispôs sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais), em seu artigo 8º, estabeleceu que, iniciado o procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício (nos casos em que constatado sinal exterior de riqueza, vale dizer, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte), a autoridade fiscal poderia solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38, da Lei 4.595/64.

4. O § 3º, do artigo 11, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.174, de 9 de janeiro de 2001, determinou que a Secretaria da Receita Federal era obrigada a resguardar o sigilo das informações financeiras relativas à CPMF, facultando sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.

5. A Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, revogou o artigo 38, da Lei 4.595/64, e passou a regular o sigilo das operações de instituições financeiras, preceituando que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários dos serviços (artigo 1º, § 3º, inciso VI, c/c o artigo 5º, caput, da aludida lei complementar, e 1º, do Decreto 4.489/2002).

6. As informações prestadas pelas instituições financeiras (ou equiparadas) restringem-se a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (artigo 5º, § 2º, da Lei Complementar 105/2001).

7. O artigo 6º, da lei complementar em tela, determina que: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária."

8. O lançamento tributário, em regra, reporta-se à data da ocorrência do fato ensejador da tributação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (artigo 144, caput, do CTN).

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato impositivo, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos impositivos a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJe 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS,

Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

11. A razoabilidade restaria violada com a adoção de tese inversa conducente à conclusão de que Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, encontrar-se-ia impedida de apurá-la.

12. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 facultou à Administração Tributária, nos termos da lei, a criação de instrumentos/mecanismos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente com o escopo de conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

13. Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.

14. O suposto direito adquirido de obstar a fiscalização tributária não subsiste frente ao dever vinculativo de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de crédito tributário não extinto.

15. In casu, a autoridade fiscal pretende utilizar-se de dados da CPMF para apuração do imposto de renda relativo ao ano de 1998, tendo sido instaurado procedimento administrativo, razão pela qual merece reforma o acórdão regional.

16. O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 601.314/SP, cujo thema iudicandum restou assim identificado:

"Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem a prévia autorização judicial. Art. 6º da Lei Complementar 105/2001."

17. O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, não tem o condão, em regra, de sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.

18. Os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro

Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).

19. Destarte, o sobrestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do thema iudicandum, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.

20. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

(REsp 1134665/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009, grifos nossos)

Esse *decisum* do STJ é claro: as leis tributárias formais ou procedimentais, que conduzem ao lançamento tributário, são imediatamente aplicáveis, inclusive quanto a fatos geradores passados, ainda não decaídos. E, tratando-se de acórdão proferido pelo rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil (“CPC”), deve ser obrigatoriamente observado nos julgados do CARF, conforme determina o artigo 62-A de seu regimento interno, o qual será mais adiante novamente citado e transcrito.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou posicionamento nesse mesmo sentido:

“IRPJ. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS FORMALIZADA A PARTIR DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À ARRECADAÇÃO DA CPMF - LEIS Nº 9.311, DE 1996 E 10.174, DE 2001. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.

A teor do que dispõe o artigo 144, §1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, alcançando fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, enquanto não alcançados pela decadência.” (Acórdão nº 9101-00.198, de 27.07.2009)

É insofismável, assim, que normas tributárias formais ou procedimentais, tais como aquelas introduzidas pela Medida Provisória n. 449/2008 quanto à GFIP, são plenamente aplicáveis aos fatos geradores ocorridos e deveriam ter sido observadas pelos Agentes Fiscais quando lavraram os autos de infração em tela, sob pena de inquestionável vício material do lançamento.

De qualquer modo, além da eficácia retroativa de ditas regras, deve ser notado que a regra insculpida no artigo 39, §3º, da Lei n. 8.212/91 já estava posta no sistema jurídico desde 2007 e reconhecia que os débitos confessados em GFIP deviam ser encaminhados para a dívida ativa da União.

E mais: a redação anterior do artigo 33, §7º, da mesma lei, introduzida pela Lei n. 9.528/97, vigia desde 11.12.1997, dia seguinte à sua publicação. Esta redação anterior era praticamente idêntica à atual e, igualmente, reconhecia que o documento declaratório de valores devidos constituía o crédito da seguridade social. Confira-se, *in verbis*:

“§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte.”

Em outras palavras, o sistema jurídico, antes mesmo da introdução das regras trazidas pela Medida Provisória n.º 449/2008 já determinava que a GFIP era instrumento hábil para a constituição dos débitos e que estes, no caso de não-recolhimento, deviam ser enviados para inscrição em dívida ativa da União.

Essa conclusão é confirmada e reforçada pelo disposto no artigo 242, §1º, do Regulamento da Previdência, vigente desde 07.05.1999, confira-se:

*§1º Os valores das contribuições incluídos na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, não recolhidos ou não parcelados, serão inscritos na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social, **dispensando-se o processo administrativo de natureza contenciosa.**” (grifo nosso)*

E vale mencionar que este dispositivo é meramente regulamentar e presta apenas para trazer concretude aos dispositivos legais, não podendo inovar no ordenamento jurídico. Isto significa que, à época, como já demonstrado, havia arcabouço legal que reconhecia o caráter constitutivo da GFIP e a desnecessidade de lançamento de ofício.

Dessa feita, independentemente da retroação das regras introduzidas pela Medida Provisória n.º 449/2008 nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, fato é que, ao menos desde 1997, o ordenamento jurídico pátrio atribui à GFIP a natureza de confissão de dívida, afastando qualquer providência do Fisco para o lançamento dos débitos.

Não por outro motivo que a própria RFB, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit n. 3, publicada em 25 de fevereiro de 2013, decidiu que, em se verificando compensações indevidas em GFIP, o débito decorrente já é exigível e não se deve lavrar auto de infração. Confira-se abaixo sua ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Constitui a GFIP, a exemplo da DCTF, instrumento de confissão de dívida, podendo-se proceder à imediata inscrição do débito nela confessado em Dívida Ativa da União, em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação.

Nos casos em que não houve informação de dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária em GFIP, ou seja, quando não se formalizou a constituição do crédito tributário por meio desta

declaração, mostra-se necessária a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, ressalvada a confissão do débito mediante Lançamento do Débito Confessado (LDC) ou parcelamento.

A determinação de inscrição do débito confessado em GFIP em Dívida Ativa da União é mera consequência de reputar-se o crédito constituído sem pendências de discussão.

No caso de ser a compensação considerada indevida, pode a autoridade fiscal, por ocasião de auditoria interna dos valores nela informados, glosá-los total ou parcialmente, sem prejuízo da manutenção dos débitos confessados.

Aplica-se à compensação de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com esteio nas disposições do § 11 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que confere tal rito aos processos de restituição dessas contribuições. A aplicação do rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, ao contencioso decorrente de compensação indevida de contribuições previdenciárias em GFIP tem como marco temporal a data da publicação da MP nº 449 (3 de dezembro de 2008), posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Dispositivos Legais: Art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN); art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; arts. 32, 33, 37, 39, 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 225 e 242 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999; art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; arts. 56 a 59 e arts. 77 a 80 IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; arts. 47, 456, 460 e 467 da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009; art. 8º da IN RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; arts. 241 e 243 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.”

Ao se examinar o inteiro teor da Solução de Consulta Interna Cosit em questão, constata-se que o caso apreciado é análogo ao presente, isto é, o contribuinte declarou seus débitos de contribuições previdenciárias em GFIP e, nesta mesma obrigação acessória, promoveu compensações tidas por indevidas.

A Autoridade Fiscal que formulou a Consulta Interna à Cosit entendeu necessário esclarecer se, em referida situação, deve ou não ser aplicado o mesmo procedimento que é feito nos casos de compensação indevida informada em DCTF, qual seja, encaminhar o débito declarado para imediata cobrança e inscrição na dívida ativa da União.

A Cosit, examinando o caso e a legislação aplicável, exarou o entendimento de que, ao se verificar compensações indevidas em GFIP, os débitos nela confessados podem ser cobrados de imediato não se devendo proceder ao seu lançamento de ofício. Trazem-se à baila os trechos pertinentes:

10.1. Resta cristalino que a entrega da GFIP tanto formaliza o cumprimento de obrigação acessória, quanto comunica a existência de crédito tributário, enquadrando-se perfeitamente nas prescrições dos §§ 1º e 2º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984 (transcritos acima). O descumprimento da obrigação de apresentá-la no prazo fixado ou sua apresentação com incorreções ou omissões enseja a aplicação de multa isolada:

(...)

*10.2. Desta feita, trata-se de documento que registra a concordância ou qualquer outra manifestação do contribuinte quanto aos elementos necessários à constituição do crédito tributário, quais sejam, os fatos geradores de contribuição previdenciária, sua base de cálculo, alíquota, competência, identificação do sujeito passivo e outras ocorrências que podem afastar seu pagamento ou diminuir-lhe o valor devido, **dispensando o lançamento de ofício.***

11. Reforçando esse entendimento, a Lei nº 8.212, de 1991, e a IN RFB nº 971, de 2009, determinam que, nos casos em que não houve informação de dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária em GFIP, ou seja, quando não se formalizou a constituição do crédito tributário por meio desta declaração, mostra-se necessária a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, ressalvada a confissão do débito mediante Lançamento do Débito Confessado (LDC) ou parcelamento:

(...)

12. Em suma, quando a lei ordinária reconhece como constituído o crédito tributário pela informação, declaração ou confissão do montante devido, fruto de apuração pelo próprio sujeito passivo, nada mais faz que confirmar uma situação de fato, concedendo ao crédito o status de liquidez e certeza, sem prejuízo de eventual discordância por parte do Fisco.

*12.1. **Por este motivo, fica a Administração Tributária dispensada dos esforços administrativos de lançar o crédito, notificar o sujeito passivo e garantir-lhe o contraditório, como determinam os arts. 142 e 149 do da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional –CTN), e o Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não discorde do montante do débito confessado, cabe ao Fisco proceder à cobrança administrativa do crédito tributário até o montante do valor declarado e, se não liquidado, enviá-lo para inscrição em DAU.***

A posição da RFB, externada nos trechos acima transcritos, é bastante clara: não deve ser promovido lançamento de ofício pelos Agentes Fiscais da RFB quando se tratar de débitos já confessados em GFIP, a exemplo do que ocorre com a DCTF.

Visto isso, cabe recordar que as Soluções de Consulta proferidas pela Cosit são vinculantes para toda a administração tributária federal, inclusive os agentes fiscais, e resguardam os contribuintes que as seguirem, independentemente de terem sido formuladas por terceiros. É o que dispõe o artigo 9º da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013, *ipsis litteris*:

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

Autenticado digitalmente em 29/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 29/12

/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 11/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - propor medidas para a adequação e aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional;

II - dirimir dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária;

III - aprovar regimes especiais de tributação; e (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)

IV - divulgar taxas de câmbio para fins tributários. (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)”

Resta claro, portanto, que a Cosit e seu Coordenador-Geral, ao exercerem as tarefas que lhes são atribuídas pelo Regimento Interno da RFB, estabelecem qual a correta e adequada interpretação da legislação tributária, a ser seguida por todas as Autoridades Fiscais da RFB e os contribuintes. Não por outra razão que referido artigo 9º da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013 estabelece o efeito vinculante das Soluções de Consulta proferidas pela Cosit.

Em outras palavras, ao formularem as Soluções de Consulta, a Cosit e seu Coordenador-Geral não levam em conta apenas a situação concreta exposta pelos Consulentes, mas sim o efeito que o entendimento exarado terá sobre toda a atuação da RFB e o comportamento dos contribuintes.

Inclusive, importa dizer que a Cosit é órgão composto por diversos servidores, os quais estão acostumados a lidar diariamente com a legislação tributária, sua interpretação, aplicação e os seus reflexos na arrecadação. Nesse órgão são decididas questões estratégicas do Fisco, com a participação da alta cúpula da RFB, inclusive seu Secretário.

De fato, compulsando-se o inteiro teor da Solução de Consulta Interna n.º 3/2013, de plano já se vê que são 4 os servidores envolvidos em sua formulação. É dizer, trata-se de ato administrativo muito bem refletido e ponderado, no qual são levados em conta todos os aspectos envolvidos na questão posta à consulta.

Assim, repita-se, diferentemente da atividade jurisdicional administrativa exercida no âmbito do CARF e demais órgãos julgadores administrativos, na qual os julgadores avaliam um único caso concreto colocado nos autos, os servidores da Cosit emitem as Soluções de Consulta com vistas a toda uma gama de contribuintes que potencialmente serão afetados pelo seu teor.

Realmente, a atividade do julgador, que grande parte das vezes redige sozinho o teor dos acórdãos (exceção nos casos de voto vencido e declarações de voto), é muito mais solitária do que aquela dos servidores da Cosit, que redigem as Soluções de Consulta a quatro ou mais mãos e ainda submetem seu teor à total revisão dos superiores hierárquicos, sem pressa quanto a prazos para conclusão de seus trabalhos.

Tudo isso para dizer que, indubitavelmente, o teor do quanto decidido nas Soluções de Consulta Interna reflete o fiel e acabado entendimento da RFB sobre o tema, no qual foram avaliadas todas as repercussões e reflexos possíveis, sendo válido e vinculante para todos os seus servidores e para os contribuintes.

Logo, ao examinar a legislação tributária e decidir que, uma vez confessados em GFIP, os débitos não podem ser objeto de lançamento de ofício, a Cosit e seu Coordenador-Geral estão reconhecendo a ilegalidade de tal procedimento e determinando a todos os Agentes Fiscais que não mais o realizem.

Aliás, não se trata de entendimento inovador, uma vez que, no que tange à DCTF, obrigação acessória de mesma natureza que a GFIP, isto é, que consiste em confissão de dívida e constitui o crédito tributário, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já firmou a seguinte posição:

“ASSUNTO: *NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/03/1999, 01/11/1999 a 30/06/2000

COMPENSAÇÃO. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO E, POR CONSEQUÊNCIA, DA MULTA DE OFÍCIO.

Após a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, o lançamento de ofício que versasse sobre débito de tributo informado em DCTF passou a restringir-se à multa isolada, aplicável nas hipóteses relacionadas no caput do art. 18 daquele diploma legal. Sendo assim, tornou-se incabível a realização de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, para constituição e cobrança de crédito tributário relativo a valores que estavam declarados anteriormente em DCTF e, da mesma forma, para exigência de multa de ofício.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso especial e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Póssas, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Valmar Fonseca de Menezes votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral o Dr. Edson Ferreira Rosa, OAB/GO nº 16.778, advogado do sujeito passivo.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Póssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Valmar Fonseca de Menezes (Presidente Substituto).” (Acórdão 9303-002.215, sessão de 13.03.2013)

A ementa do julgado é de nitidez cristalina e prescinde de maiores explicações: não se admite lançamento de ofício de débitos já confessados em DCTF. A 2ª Turma do mesmo órgão também já se pronunciou nesse mesmo sentido, confira-se:

“NORMAS PROCESSUAIS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - PROCEDÊNCIA RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - Confirmada a contradição existente entre a ementa e os textos da fundamentação da conclusão do acórdão embargado, deve o Colegiado acolher os embargos, para retificar esse decisum, no sentido de adequá-lo à realidade dos autos.

NORMAS PROCESSUAIS - DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF, CONFESSADOS E PARCELADOS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL. O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União e posterior cobrança executiva. A constituição desses créditos por meio de lançamento fiscal representa ônus desnecessário para o sujeito passivo e para a administração, sendo completamente injustificável.

Embargos acolhidos

Recurso especial improvido.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais - Segunda Turma - Processo 10845.004844/98-47, Recurso n. 201-112827 - Embargos de Declaração, sessão de 04 de julho de 2005, Acórdão CSRF/02-01.967)”

Já há, inclusive, Súmula do CARF nesse exato sentido, veja-se, *in verbis*:

“Os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício.” (Súmula CARF n. 52)

Resulta disso que, em verdade, a Cosit, homenageando a coerência que se espera do sistema jurídico, bem como aplicando a literalidade da lei que regula a matéria (lei esta que provavelmente deve ter sido elaborada por sugestão da própria Cosit), apenas reconheceu que à GFIP deve ser dado o mesmo tratamento jurídico-tributário que é atribuído à DCTF, não cabendo realizar lançamento de ofício para débitos já constituídos e confessados nessas obrigações acessórias.

De fato, essa coerência sistêmica é reforçada pela constatação de que o Poder Judiciário também já decidiu que, na hipótese de os débitos estarem confessados em DCTF e em GFIP, não cabe o lançamento de ofício. De fato, vale conferir a seguinte decisão da 1ª Seção do STJ, em recurso julgado sob a sistemática prevista no artigo 543-C do CPC:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

1.A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a

Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. **Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social**, consoante se deduz da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

4. Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não-pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.123.557/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009).

5. Doutrina abalizada preleciona que:

"- GFIP. Apresentada declaração sobre as contribuições previdenciárias devidas, resta formalizada a existência do crédito tributário, não tendo mais, o contribuinte inadimplente, direito à certidão negativa.

- Divergências de GFIP. Ocorre a chamada 'divergência de GFIP/GPS' quando o montante pago através de GPS não corresponde ao montante declarado na GFIP. Valores declarados como devidos nas GFIPs e impagos ou pagos apenas parcialmente, ensejam a certificação da existência do débito quanto ao saldo. Há o que certificar. Efetivamente, remanescendo saldo devedor, considera-se-o em aberto, impedindo a obtenção de certidão negativa de débito.

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. **Não informando, o débito estará declarado e em**

aberto, não ensejando a obtenção de certidão negativa. (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).

6. In casu, restou assente, no Tribunal de origem, que:

No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP's, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos.

(...)

Nessa esteira, depreende-se que o crédito tributário derivado de documento declaratório prescinde de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte para que se considere constituído, uma vez que a declaração do sujeito passivo equivale ao lançamento, tornando o crédito tributário formalizado e imediatamente exigível.

A Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP é documento fiscal declaratório, do qual devem constar todos os dados essenciais à identificação do valor do tributo relativo ao exercício competente.

Assim, a GFIP é suficiente à constituição do crédito tributário e, na hipótese de ausência de pagamento do tributo declarado ou pagamento a menor, enseja a inscrição em dívida ativa, independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal.

(...)

Também não faz jus o apelado à Certidão Positiva de Débito com efeitos de Negativa prevista no artigo 206 do CTN, considerando que embora cabível nos casos em que há crédito tributário constituído e exigível, este deverá estar com a exigibilidade suspensa de acordo com qualquer das hipóteses elencadas nos artigos 151 e 155 do CTN, ou em cobrança executiva, devidamente garantido por penhora, o que não restou demonstrado no presente caso."

7. Conseqüentemente, revela-se legítima a recusa da autoridade impetrada em expedir certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) quando a autoridade tributária verifica a ocorrência de pagamento a menor, em virtude da existência de divergências entre os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores efetivamente recolhidos mediante guia de pagamento (GP) (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.179.233/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 13.11.2009; AgRg no REsp 1.070.969/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12.05.2009, DJe 25.05.2009; REsp 842.444/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 07.10.2008; AgRg no Ag

937.706/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2008, DJe 04.03.2009; e AgRg nos EAg 670.326/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 14.06.2006, DJ 01.08.2006).

8. Hipótese que não se identifica com a alegação de mero descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária (artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp n. 1.143.094, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009 – grifos nossos)

A leitura da ementa acima transcrita revela a posição pacífica do STJ no sentido de que, estando os débitos constituídos em GFIP, não cabe à Fazenda Nacional nenhuma outra providência para cobrá-lo, devendo de imediato inscrever o débito em dívida ativa da União e propor a respectiva execução fiscal.

Diga-se de passagem que, como se nota, o fundamento legal utilizado pelo STJ na decisão acima é o artigo 33, §7º, da Lei n. 8.212/91, vigente desde 11.12.1997, como já observado anteriormente.

Deveras, tal Corte Judicial sumulou referido entendimento, conforme plasmado em sua Súmula n. 436, confira-se:

“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Observe-se que, ao ser julgado em conformidade com o artigo 543-C do CPC, o seu resultado deve ser observado de forma obrigatória pelo CARF, nos termos do artigo 62-A de seu Regimento Interno, a saber:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

É dizer, devem os Conselheiros deste CARF curvar-se ao julgado do STJ e reconhecer a eficácia constitutiva da GFIP, com o que reputa-se indevido o lançamento de ofício de débitos já confessados pelo contribuinte.

Com efeito, ao proferir a Solução de Consulta Interna n. 3/2013, a Cosit nada mais fez do que repisar o posicionamento do STJ, deixando claro a todas as Autoridades Fiscais da RFB que a GFIP constitui o crédito tributário, sendo descabido promover o lançamento de ofício.

Nada mais prudente por parte da Cosit, já que a atividade de lançamento é vinculada (art. 142 do CTN), devendo ser exercida nos estritos limites da lei. E o STJ, guardião máximo da legislação infraconstitucional e uniformizador da jurisprudência a ela relativa, determinou, como visto, que a lei atribui à GFIP caráter de confissão de dívida e que não cabe outra providência ao Fisco.

Nesse ponto, impende analisar, ainda que brevemente, o termo “dispensa”, que é utilizado tanto na decisão do STJ supratranscrita (“*dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado*”), na súmula acima (“*dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*”), quanto na Solução de Consulta Interna n. 3/2013 (“*Por este motivo, fica a Administração Tributária dispensada dos esforços administrativos de lançar o crédito, notificar o sujeito passivo e garantir-lhe o contraditório*”). De acordo com o Vocabulário Jurídico do Prof. De Plácido e Silva (27ª Ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 480), o termo “dispensa” tem o seguinte significado:

“Derivado de dispensar, do latim dispensare (distribuir), é tomado, modernamente, na acepção de isenção de encargo ou da prática de ato a que se estava obrigado (...)”.

Extrai-se desta definição que, ao se dizer que alguém está “dispensado” de realizar algo, significa afirmar que esta pessoa estava obrigada a ter certa conduta e agora já não está mais. Ou seja, a pessoa desincumbiu-se de uma obrigação.

Ora, como se sabe, as Autoridades Fiscais estão obrigadas a realizar o lançamento tributário ao se depararem com a ocorrência de fatos geradores. O parágrafo único do artigo 142 do CTN, já transcrito alhures, é expresso nesse sentido. Isto é, a atividade de lançamento é vinculada (deve ser feita nos termos da lei) e obrigatória (não há opção por parte das Autoridades Fiscais), sob pena de responsabilidade funcional.

E mais: é princípio básico de Direito Público, seara na qual se insere o Direito Tributário, que à Administração Pública apenas é dado fazer aquilo que a lei determina seja feito. Vale conferir os ensinamentos do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello (Cf. *Curso de Direito Administrativo*, 17ª Ed., Malheiros, São Paulo, 2004, p. 95), *in verbis*:

“O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina”.

Em outras palavras, as Autoridades Fiscais devem realizar o lançamento quando a lei assim o determinar. Havendo comando legal determinando que haja a prática do lançamento, é obrigatório que as Autoridades Fiscais o façam. De outro lado, se não houver lei que determine a realização do lançamento, este **NÃO** pode ser feito. Em suma, não existe discricionariedade na atividade de lançamento; não podem as Autoridades Fiscais “optar ou não por lançar”. Ou bem há obrigação de lançar por parte do Fisco, ou esta conduta está proibida, sob pena de violação do princípio da legalidade, que pauta toda a atividade administrativa.

Transplantando todas estas considerações ao presente caso, ao se verificar que, pelo atual arcabouço normativo tributário, tanto o STJ quanto a Cosit ao afirmarem que as Autoridades Fiscais estão “dispensadas” de realizar o lançamento de ofício quando há declaração dos débitos em GFIP, chega-se à conclusão de que inexistente comando legal para que o lançamento de ofício seja feito em tal hipótese. Caso o seja, tem-se clara hipótese de nulidade do lançamento, uma vez que ausente o suporte legal.

Dito de outra forma, só existem duas possibilidades: ou o lançamento de ofício é obrigatório, mesmo já existindo a declaração em GFIP; ou o lançamento de ofício é proibido ao já haver declaração em GFIP. Parece claro que esta última alternativa é aquela eleita pelo legislador tributário.

Em que pese este julgador já ter claro para si que os autos de infração em análise não merecem prosperar, já que feitos na contramão da legislação tributária e sem qualquer comando legal que determinasse sua realização, cabe ponderar mais uma razão pela qual não devem prevalecer. Trata-se do princípio da eficiência da Administração Pública, estampado no artigo 37 da CF, *ipsis litteris*:

“Art. 37.A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

Ensina o Prof. Hely Lopes acerca do princípio da eficiência da administração o seguinte, *in verbis*:

*“O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, **exigindo resultados positivos para o serviço público** e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.*

(...)

*A eficiência funcional é, pois, considerada em sentido amplo, abrangendo não só a produtividade do exequente do cargo ou da função como a perfeição do trabalho e sua adequação técnica aos fins visados pela Administração, para o quê se avaliam os resultados, confrontam-se os desempenhos e se aperfeiçoa o pessoal através de seleção e treinamento. Assim, a verificação da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, para aquilatar do seu rendimento efetivo, **do seu custo operacional e da sua real utilidade para os administrados e para a Administração**. Tal controle desenvolve-se, portanto, na triplicia linha administrativa, econômica e técnica.”⁷*

Depreende-se desta lição que a atividade administrativa deve ser exercida da forma mais ágil e menos custosa possível, visando o bem da sociedade. Oportuno, outrossim, trazer a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López sobre o assunto, nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

Diante de tais observações, é possível se inferir a ligação entre o princípio da eficiência e o princípio da economia processual, eis que este último ‘preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais’. (...) Portanto, se a exigência puder ser efetuada por

mais de um meio processual, a Administração deve optar pelo menos oneroso.

A eficiência surge como parâmetro objetivo de medição da finalidade pública no exercício da atividade administrativa”.

Infere-se desse excerto doutrinário que o princípio da eficiência da Administração Pública liga-se ao princípio da economia processual, pelo qual a administração deve pautar sua atuação em processos administrativos e judiciais pela forma que for mais rápida e simples. Ou seja, na exigência de créditos tributários, o Fisco deve atuar da forma mais ágil, simples e barata possível.

Decorre daí que a Solução de Consulta Interna n. 3/2013, ao esclarecer que os débitos já confessados em GFIP não devem ser lançados de ofício, presta clara homenagem ao princípio da eficiência da Administração Pública, uma vez que poupa o Fisco de dispendir importantes recursos financeiros e humanos na realização de lançamentos de ofício, permitindo que os débitos sejam encaminhados direto da GFIP para cobrança.

Inclusive, a aplicação do entendimento exarado na Solução de Consulta Interna n. 3/2013 traz ainda maior eficiência da Administração Pública quando se tem em mente o já aludido posicionamento do STJ sobre o assunto. Ora, a manutenção de lançamentos de ofício de débitos já declarados em GFIP, ou mesmo a lavratura de novos lançamentos dessa estirpe, implicará o ajuizamento de execuções fiscais, as quais têm longo curso no Poder Judiciário e demandam recursos públicos para o seu patrocínio (inclusive a própria movimentação dos órgãos judiciários), sendo que, em virtude do referido entendimento do STJ, estarão fadadas ao insucesso, gerando a obrigação de o Erário ainda pagar a sucumbência ao sujeito passivo.

É dizer, a manutenção de autos de infração como os que são objeto do presente caso atenta contra o princípio da eficiência e, por que não, o próprio interesse público, já que apenas trará custos desnecessários ao Tesouro. O cancelamento do lançamento, portanto, além de medida de direito, é benéfico ao Erário e traz eficiência à Administração Pública.

E mais: a manutenção de autos de infração cuja lavratura não é mais permitida aos Agentes Fiscais e que estão fadados ao cancelamento no Poder Judiciário afronta o princípio da Moralidade, também orientador da Administração Pública, conforme o já citado artigo 37 da CF.

De acordo com este princípio, novamente nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, **“a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violar o próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé, tão oportunamente encarecidos pelo mestre espanhol Jesús Gonzáles Peres em monografia preciosa. Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.”** (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*. 17ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, pág. 109)

Tem-se assim que a Administração Pública deve agir com lealdade, transparência e boa-fé com os administrados, evitando quaisquer sinais de conduta maliciosa ou

malandra. Ou seja, deve a Administração Pública abster-se de práticas que afrontem o senso moral comum do cidadão.

Ora, se o próprio Fisco já reconheceu que não cabe a lavratura de auto de infração quando os débitos já estão confessados em GFIP, de tal modo que os Agentes Fiscais não mais devem lavrá-los; e se o Poder Judiciário já formou jurisprudência pacífica, de observância obrigatória pelo CARF, no sentido que estes lançamentos de ofício são inócuos; então é atentatório à moral e à boa-fé que os autos de infração sejam mantidos hígidos.

Há de se questionar: é correto, justo e sensato que autos de infração que já não podem mais ser lavrados e que estão destinados ao cancelamento pelo Poder Judiciário sejam mantidos no âmbito do CARF? A resposta moral é que não. E a resposta jurídica já foi amplamente demonstrada nas linhas anteriores.

Em sendo assim, afigura-se de direito o cancelamento dos autos de infração, não apenas pela ausência de supedâneo legal, mas também pela afronta aos princípios da Eficiência da Administração Pública e da Moralidade.

Nesse particular, e por fim, cumpre deixar claro que a Fazenda Nacional poderá, por óbvio, se valer da GFIP e realizar a cobrança dos débitos cujo lançamento de ofício ora se propõe cancelar. Isto porque, como dito à exaustão, a GFIP é instrumento de confissão de dívida e suficiente à cobrança dos débitos nela informados.

De fato, examinando-se o documento em que se consubstancia a GFIP, constata-se que tanto o valor do débito apurado, como as compensações realizadas e o valor devido ao final, estão perfeitamente identificados. Para que fique claro, traz-se abaixo uma imagem exemplificativa de GFIP:

APURAÇÃO DO VALOR A RECOLHER:	515	620	744	779	TOTAL
SEGURADO					
Empregados/Avulsos	52,27	0,00	0,00	0,00	52,27
Contribuintes Individuais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EMPRESA					
Empregados/Avulsos	130,68	0,00	0,00	0,00	130,68
Contribuintes Individuais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RAT	6,53	0,00	0,00	0,00	6,53
RAT - Agentes Nocivos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valores Pagos a Cooperativas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Adicional Cooperativas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Comercialização Produção	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Evento Desportivo/Patrocinio	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RECOLHIMENTO COMP ANT - VALOR INSS					
(-) Retenção Lei 9.711/98	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Sal. Família/Sal. Maternidade	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VALOR A RECOLHER - PREVIDÊNCIA SOCIAL	189,48	0,00	0,00	0,00	189,48

Mirando-se essa tela da GFIP, queda claro que é informado ao Fisco o montante do débito apurado antes e após as eventuais compensações. Destarte, em caso de glosa de compensações, basta enviar para cobrança os valores consignados na coluna “total” antes da linha de “recolhimento comp ant – valor inss”.

Isto é, na GFIP consta o valor do débito de contribuições previdenciárias antes e após as compensações, de modo que, da mesma forma que é indevido o lançamento de ofício para exigir a diferença atinente às compensações glosadas (o débito sem as compensações já está informado), pode o Fisco proceder à sua imediata cobrança após constatada a improcedência das compensações.

Importante deixar claro que o fato do Fisco poder proceder à imediata cobrança dos débitos declarados em GFIP na hipótese de compensação indevida, sendo vedado

o lançamento de ofício, não significa dizer que não se deve dar oportunidade ao contribuinte de insurgir-se contra a exigência, com a instauração do devido processo administrativo fiscal. Muito ao contrário, é de rigor que se permita ao contribuinte apresentar manifestação de inconformidade contra o despacho que realizar a cobrança dos débitos declarados em GFIP e indevidamente compensados, no rito previsto no Decreto n.º 70.235/72.

Deveras, determina o §11 do art. 89 da Lei n.º 8.212/91 que à restituição e compensação de contribuições previdenciárias aplica-se o rito do Decreto n.º 70.235/72, confira-se:

“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.

(...)

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.”

E a retrocitada Solução de Consulta Interna Cosit n. 3 deixa isto bem claro, *in verbis*:

“17.No caso de insurgência do sujeito passivo contra a decisão de considerar a compensação indevida, segue-se o rito processual previsto no Decreto n 70.235, de 1972, com esteio nas disposições expressas do já reproduzido § 11 do art. 89 da Lei n 8.212, de 1991, que confere tal rito à restituição das contribuições de que se trata.

17.1. Ora, não faria sentido dispensar tratamento diverso ao contencioso decorrente de compensação em GFIP considerada indevida, tendo em vista que esta modalidade de extinção do crédito tributário está condicionada à existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública que seja passível de restituição ou de reembolso, nos termos do caput do art.56 da IN RFB n° 1.300, de 2012 (cuja transcrição abaixo se repete), devendo ser submetida a rito específico. Tal inferência poderia ser extraída mesmo de uma interpretação lógica do caput do art. 89 da Lei n° 8.212, de 1991.”

Em outras palavras, se o contribuinte declara compensação em GFIP tida por indevida pelo Fisco, descabido é o lançamento de ofício, devendo o contribuinte ser intimado da exigência dos débitos incorretamente compensados. Se desejar, poderá o contribuinte apresentar manifestação de inconformidade, instaurando o litígio administrativo no rito do Decreto n. 70.235/72, consoante o art. 89, §11, da Lei n.º 8.212/91, e de acordo com a orientação vinculante da Cosit, acima transcrita.

À guisa de conclusão, e resumindo o quanto já exposto, entende-se pela improcedência do lançamento em tela pelos seguintes motivos:

a) As normas jurídicas legais e infralegais, já vigentes à época da lavratura dos autos de infração, são claras ao determinar que a GFIP representa confissão de dívida e instrumento suficiente à exigência do crédito tributário;

b) As normas jurídicas trazidas pela Medida Provisória n. 449/2008, as quais reforçaram ainda mais o caráter constitutivo da GFIP e a impossibilidade de se realizar o lançamento de ofício quanto aos débitos lá informados;

c) Citadas normas veiculadas pela Medida Provisória n. 449/2008 são procedimentais e, portanto, aplicam-se de imediato, inclusive quanto a fatos geradores passados, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, conforme reconhecido pelo STJ e pela CSRF;

d) Independentemente da retroação das normas da Medida Provisória n. 449/2008, desde 1997 havia regras jurídicas que davam à GFIP o condão de constituir o crédito tributário e de ser instrumento bastante para sua exigência, afastando o lançamento de ofício;

e) A Cosit, órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da RFB, proferiu a Solução de Consulta Interna n. 3/2013, na qual se manifesta no sentido de que, no caso de glosa de compensações relativas a débitos confessados em GFIP, as Autoridades Fiscais estão proibidas de lavrar auto de infração e os valores devem ser enviados de imediato para cobrança mediante a inscrição em dívida ativa da União dos montantes não recolhidos;

f) As Soluções de Consulta proferidas pela Cosit são vinculantes para toda a administração tributária e representam o entendimento da RFB sobre o assunto, já tendo sido ponderados todos os aspectos jurídicos e práticos do assunto. Inclusive, este órgão é formado por diversos servidores e é responsável por questões estratégicas da RFB, contando com membros da alta cúpula do Fisco;

g) O STJ, por meio de sua primeira Seção e em caso julgado pelo rito do artigo 543-C do CPC, já pacificou o entendimento de que a GFIP constitui o crédito tributário, ficando proibidas as Autoridades Fiscais de procederem ao lançamento de ofício dos débitos declarados em mencionada obrigação acessória;

h) Os casos julgados no STJ pelo rito do artigo 543-C do CPC são de observância obrigatória no âmbito do CARF;

i) O cancelamento do lançamento de ofício lavrado sem lei que o sustente atende ao princípio da eficiência da Administração Pública, pois evita gastos desnecessários do Poder Público com a realização e manutenção de lançamentos fadados ao insucesso no Poder Judiciário, bem como ao princípio da Moralidade da Administração Pública, já que seria destituída de lealdade e boa-fé a conduta de manter autuações que os Agentes Fiscais já não podem mais lavrar e que serão anuladas no Poder Judiciário; e

j) A GFIP informa ao Fisco o montante do débito apurado originalmente, o valor das compensações e o valor final do débito a pagar. Com isso, assim como é indevido o lançamento de ofício em virtude da glosa de compensações, o Fisco pode proceder à imediata cobrança dos débitos confessados em GFIP e cujo lançamento de ofício se cancela.

l) No caso de compensação indevida em GFIP, deverá o contribuinte ser intimado da exigência dos débitos declarados e incorretamente compensados, podendo apresentar manifestação de inconformidade, de acordo com o rito do Decreto n. 70.235/72.

Diante disso, dou integral provimento ao recurso voluntário, para cancelar os autos de infração.

DO PRAZO PRESCRICIONAL

A caso ultrapassada a preliminar acima, adentro ao mérito da questão.

Tendo em vista o que foi levantado no Relatório Fiscal, os pagamentos indevidos realizados durante o período de 02/98 a 05/03 encontram-se extintos, tendo em vista o prazo prescricional. No que tange ao período restante, transcrevo os artigos do Código Tributário que regem o assunto:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Apesar de recorrente discussão sobre o prazo para se pleitear a restituição dos tributos lançados, julgou o Supremo Tribunal Federal – STF, no dia 11 de outubro de 2011, o Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, que trata da inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei complementar nº 118, de 2005, mas instituiu que a nova lei poderia ser aplicada para as ações aplicadas para as ações ajuizadas a partir da data de sua vigência, como demonstra a ementa abaixo transcrita:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quanto ao advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos art. 150, §4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 12 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomasse ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede a iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.

Como a decisão acima foi tomada na sistemática do art. 543-B, §3º, do CPC, os julgamentos do CARF devem adotar esse entendimento, por determinação do art. 62-A do

Regimento Interno do CARF. Outrossim, além de o provimento judicial determinar a manutenção da “teoria do 5+5” para ações ajuizadas antes de 9 de junho de 2005, que não é o caso destes autos, a súmula nº 91 deste conselho diz que:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Logo, uma vez que os pagamentos indevidos se deram em 02/98 a 05/03 e o pedido se deu entre 06/08 e 12/09, posterior a 09/06/05, tem-se por prescrito o direito de o recorrente pleitear a compensação destes valores, já que resta provada apenas parte dos valores, e não há contraprova do contrário, há de ser mantida a autuação pelos seus fundamentos.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do Recurso Voluntário para declarar a nulidade do auto de infração, nos termos do voto.

Marcelo Magalhães Peixoto.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Redator Designado

A tese apresentada pelo relator, à qual me oponho, é a da nulidade do lançamento em decorrência da impossibilidade/proibição de se proceder ao lançamento de ofício acerca de valores declarados em GFIP.

Início minha divergência apoiado em jurisprudência que estabelece que a declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não foi verificado.

REsp 1440298 / RS

RECURSO ESPECIAL2014/0050267-6

Data do Julgamento 07/10/2014

Ementa PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INVIABILIDADE DE ANÁLISE, NA VIA ESPECIAL, POR ESTA CORTE. INDEFERIMENTO DE PROVA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO MAGISTRADO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. PIS. COFINS. DESONERAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL VIOLADO. SÚMULA 284/STF. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA, NO CASO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO, POR SUJEITO INTEGRANTE DA CADEIA ECONÔMICA, QUE NÃO ESTÁ SUBMETIDO AO PAGAMENTO NÃO-CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS, NOS TERMOS DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. PRECEDENTES. ART. 17 DA LEI 11.033/2004.

APLICAÇÃO NÃO RESTRITA AO REPORTO. PRECEDENTES. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A APURAÇÃO DE CRÉDITO E A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRECEDENTES DO STJ.

...

III. O STJ consolidou o entendimento no sentido de que a declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não ocorreu, na hipótese, em observância ao princípio pas de nullité sans grief. Precedentes: STJ, AgRg no REsp 1.294.465/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/08/2014; AgRg no REsp 1.434.880/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de

06/08/2014; EREsp 1.121.718/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, CORTE ESPECIAL, DJe de 01/08/2012.

Outro ponto de divergência é quanto à tese da impossibilidade/proibição de se proceder ao lançamento de ofício acerca de valores declarados em GFIP.

Entendo aqui presente, por parte do relator, uma inversão de valores.

Entendo que cabe ao fisco cobrar os valores devidos pelos contribuintes e responsáveis.

Proibir o fisco de cumprir tal missão é a inversão de valores à qual me referi acima.

Concordo com o entendimento esposado pelo relator de que a GFIP representa confissão de dívida e instrumento suficiente à exigência do crédito tributário.

Ocorre que existe a possibilidade material de, por algum evento, o fisco não dispor das declarações entregues ou dispor das declarações com alguma incorreção (exemplos: incêndio nos computadores que acabaram de receber as declarações; algum problema relacionado ao processamento das declarações).

Entendo em harmonia com o acima apresentado as decisões e a súmula do STJ.

Súmula 436: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providencia por parte do Fisco".

Os termos utilizados na súmula e nas decisões são “dispensada qualquer providência”, “desnecessidade de lançamento de ofício”, isto é, a proibição ao lançamento de ofício não está presente.

Entendo que no caso presente o que se está cobrando é o devido tributo, em benefício da sociedade e sem prejuízo a qualquer parte.

Concluo divergindo, pelas razões acima expostas, tanto da nulidade quanto da proibição ao lançamento de ofício.

Carlos Alberto Mees Stringari.