



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

Processo n° 10980.720205/2013-03
Recurso n° 003.687 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.687 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP + AI 78
Recorrente CEQUIPEL INDÚSTRIA DE MÓVEIS E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem como destinatária final a Autoridade Julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO NA FORMA DE BENEFÍCIOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais compreende o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, inclusive as parcelas pagas na forma incentivos salariais, benefícios e/ou utilidades.

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 conseqüente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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

A volitiva e consciente declaração em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos sabidamente inexistentes implica

caracterização de falsidade de declaração, circunstância que enseja a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

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

PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

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

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

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

MULTA ISOLADA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

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

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

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.

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

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 19/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10980.720205/2013-03
Acórdão n.º **2302-003.687**

S2-C3T2
Fl. 652

Participaram da Sessão de Julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Luciana Matos Pereira Barbosa, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidas, tais como pagamentos de escolas e cursos de línguas, condomínio, cartões de crédito de titularidade dos sócios (beneficiários) e de seus cônjuges, despesas com luz, telefone, IPTU, IPVA, financiamento, licenciamento, seguro obrigatório, combustível, seguro e reparo de veículos, plano de saúde do beneficiário, cônjuge e filhos, clubes (hípica e iate clube), aluguel de imóvel para filho, salários e respectivos encargos sociais de empregados inerentes à atividade rural do beneficiário (haras), dentre outros pagamentos que foram escriturados (contabilizados) nas contas contábeis 2101700355 - AIRTON BOHRER OPPITZ, 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ, 2101700357 - RODRIGO BOHRER OPPITZ, 2101700358 - GERMANO BOHRER OPPITZ e 2101700359 - LEANDRO BOHRER OPPITZ, nos anos calendário de 2008, 2009 e 2010.

Tais pagamentos efetuados pela pessoa jurídica foram confirmados pela empresa, alegando que os sócios são os reais beneficiários de todos os pagamentos efetuados. Tais pagamentos foram feitos para as pessoas físicas e/ou para terceiros por conta dos sócios, incluindo os pagamentos inerentes à atividade rural do Sr. AIRTON BOHRER OPPITZ, realizada em sua propriedade rural (HARAS).

Ao manusear os documentos de caixa (em anexo) da empresa, a Fiscalização constatou que a real natureza dos pagamentos contabilizados nas contas de empréstimos dos sócios para a empresa eram pagamentos de remunerações aos sócios, pois tratavam-se de despesas pessoais cotidianas em que os sócios entregavam “boletos”, “faturas”, ordens de pagamentos e pedidos de depósitos em conta corrente de contas pessoais dos sócios ao setor financeiro da empresa, que efetuava esses pagamentos e os contabilizava como recebimentos de parcelas de empréstimos feitos pelos sócios. Observou-se, ainda, que, no momento desses pagamentos, os sócios não possuíam créditos para receber da empresa, pois suas “contas correntes” apresentavam saldo devedor nessas datas.

A forma que a empresa adotou para “esconder” esses lançamentos (despesas pessoais e remuneração dos sócios) em contas do passivo não descaracteriza a essência dos fatos contábeis que são pagamentos de despesas cotidianas e pessoais dos sócios e não recebimento de parcelas de empréstimos anteriormente realizados pelos mesmos sócios. Em contabilidade, a essência deve prevalecer sobre a forma.

Constatou-se, ainda, que a empresa utilizava este mesmo grupo de contas do passivo para contabilizar os lucros a serem distribuídos aos sócios e os *pro labore* a pagar.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 369/398.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 06-44.511 - 7ª Turma da DRJ/CTA, a fls. 504/515, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 03/12/2013, conforme Termo de Abertura de Documento a fl. 517.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 30/12/2013, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Nulidade da Decisão de 1ª Instância por cerceamento de defesa, em razão do indeferimento da produção de prova pericial;
- Inexistência de remuneração indireta;
- Que sobre as remunerações recebidas pelos sócios das sociedades a título de lucro distribuído não incide imposto;
- Se insurge, também, em face das multas e mora e punitivas aplicadas;
- Que a Autoridade Administrativa pode deixar de aplicar a Lei quando a considerar inconstitucional;
- Que a Multa Isolada é confiscatória. Aduz que a imposição de sanção está condicionada aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ao fim, requer o provimento do Recurso Voluntário;

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 03/12/2013. Havendo sido o recurso voluntário postado na Agência de Correios no dia 30/12/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente nulidade da Decisão de 1ª Instância por cerceamento de defesa, em razão do indeferimento de produção de prova pericial contábil.

Razão não lhe assiste.

Cumpre de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que o fato a ser provado insere-se no campo de conhecimento técnico especializado típico do Julgador, ou em razão de as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de situações fáticas, cujo teor já é do conhecimento do Auditor Fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de

tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da Autoridade Julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nessa prumada, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do Contribuinte, desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade, em regra, são tidos como prescindíveis, uma vez que os Agentes do Fisco são dotados de conhecimento específico sobre a matéria objeto do seu dever de ofício e competência legal para o exame e apreciação dos parâmetros atávicos aos fatos geradores apurados, circunstância que torna despicienda a manifestação de pessoa estranha aos procedimentos fiscalizatórios que, em tese, nada irá acrescentar ao convencimento motivado do Julgador.

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in* Direito à Prova no Processo Penal. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais,*

por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua sujeição à norma jurídica de regência.

Não se mostra despidendo lembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina do rito processual em tela restou a cargo do Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo quarto.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

Com efeito, emerge dos dispositivos legais que regem a matéria em debate que as provas documentais que dão esteio aos argumentos e alegações de defesa têm que ser produzidas em juízo de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais acima referidas, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

No caso em debate, o Órgão Julgador de 1ª Instância considerou desnecessária a produção de prova pericial em razão de a perícia pressupor que o fato a ser provado necessita de conhecimento técnico especializado fora do campo de atuação do julgador, o que não era o caso dos presentes autos. Nesse contexto, não possui este Colegiado competência para sindicarem as razões do convencimento do Órgão Julgador *a quo*.

E diga a DRJ/CTA

“No caso em exame, resta desnecessária a realização de perícia, pois a perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos. Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, o que também não é o caso, pois a impugnante tem total conhecimento do lançamento e de sua própria contabilidade e teve a oportunidade de acostar todos os

documentos que desejou. Posto isto, indefiro o pedido de perícia, nos termos dos artigos acima transcritos”.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

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

2.1. DA REMUNERAÇÃO INDIRETA

Alega o Recorrente a inexistência de remuneração indireta.

Sem razão, igualmente.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

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

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

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de SALÁRIO (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos

casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho), mas, também, os *INCENTIVOS SALARIAIS*, assim como os *BENEFÍCIOS*.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de *Salário de Contribuição*, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador mesmo que sem prestar qualquer labor, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos

resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.

- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, mesmo que na forma de utilidades, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. *Recebidas a título de incentivo à demissão;*
6. *Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
7. *Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
8. *Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
9. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) *A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) *A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) *As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) *A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) *A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) *O abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) *Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) *A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) *As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- p) *O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- q) *O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos*

empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cumpra observar que, em atenção aos termos inculpidos no art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção, de sorte que, onde o legislador ordinário não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça

prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, a teor do art. 214, §10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Se nos antolha auspicioso assinalar que as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho, sendo inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

Não se deve olvidar que, sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

Dessarte, ao beneficiário da isenção recai o ônus de demonstrar e comprovar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para a fruição da isenção pretendida, sob pena de manutenção da regra geral, isto é, a tributação.

Mostra-se valioso, neste momento, trazer a lume que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na "*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*" (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, "*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*" (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público no Ato Administrativo trazido aos autos, nos termos dos art. 334, inciso IV, do Código de Processo Civil.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II, da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou sem em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênias para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.
3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.
4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a desconformidade com a realidade dos assentamentos em realce.

Configurando-se o Auto de Infração como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

Registre-se que, de acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No caso em foco, encontra-se o direito creditório do fisco plenamente consignado, com todos os seus elementos, no Relatório Fiscal do Auto de Infração e nos demais documentos que integram o lançamento em pauta.

A Fiscalização apurou que a empresa remunerou de forma indireta seus sócios-administradores, mediante a utilização do grupo de contas do passivo 21017 - SOCIOS CTA CORRENTE, em contas individualizadas por sócio, nas quais se houveram por identificadas diversas transferências de recursos e pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidas, tais como pagamentos de escolas e cursos de línguas, condomínio residencial, cartões de crédito de titularidade dos sócios (beneficiários) e de seus cônjuges, despesas com luz, telefone, IPTU, IPVA, financiamento, licenciamento, seguro obrigatório, combustível, seguro e reparo de veículos, plano de saúde do beneficiário, cônjuge e filhos, clubes (hípica e iate clube), aluguel de imóvel para filho, salários e respectivos encargos sociais de empregados inerentes à atividade rural do beneficiário (haras), dentre outros pagamentos que foram escriturados (contabilizados) nas contas contábeis 2101700355 - AIRTON BOHRER OPPITZ, 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ, 2101700357 - RODRIGO BOHRER OPPITZ, 2101700358 - GERMANO BOHRER OPPITZ e 2101700359 - LEANDRO BOHRER OPPITZ., nos anos calendário de 2008, 2009 e 2010.

Tais pagamentos efetuados pela pessoa jurídica foram confirmados pela empresa, alegando que os sócios são os reais beneficiários de todos os pagamentos efetuados. Tais pagamentos foram feitos para as pessoas físicas e/ou para terceiros por conta dos sócios, incluindo os pagamentos inerentes à atividade rural do Sr. Airton Bohrer Oppitz, realizada em sua propriedade rural (HARAS).

Ao manusear os documentos de caixa da empresa, a Fiscalização constatou que a real natureza dos pagamentos contabilizados nas contas de empréstimos dos sócios para a empresa era, em realidade, pagamentos de remunerações aos sócios, pois se tratavam de despesas pessoais cotidianas dos sócios, em que estes entregavam “boletos”, “faturas”, ordens de pagamentos e pedidos de depósitos em conta corrente de suas contas pessoais ao setor financeiro da empresa, que efetuava esses pagamentos e os contabilizava como se fossem recebimentos pelos sócios de parcelas de supostos empréstimos feitos por eles à empresa.

A Fiscalização constatou, contudo, que na exata ocasião desses pagamentos aos sócios, estes não possuíam quaisquer créditos para receber da empresa, pois suas “*contas correntes*” apresentavam saldo devedor nessas datas.

A Fiscalização também verificou que a empresa utilizava este mesmo grupo de contas do passivo para contabilizar os lucros a serem distribuídos aos sócios e os pró-labores a pagar. Merece ser destacado, todavia, que os valores de *pro labore* e de lucros distribuídos efetivamente pagos pela empresa aos sócios, foram devidamente considerados pela Fiscalização e, em consequência, não compuseram a base de cálculo do lançamento, conforme expressamente consignado no Relatório Fiscal:

“Com intuito de aumentar ainda mais a confusão contábil dessas contas, a empresa utilizava este mesmo grupo de contas do passivo para contabilizar os lucros a serem distribuídos aos sócios e os pró-labores a pagar.

Em virtude disto, utilizou-se o critério de conta corrente, ou seja, quando o sócio possuía crédito em conta corrente - contábil (valores a receber, normalmente originados de pró-labores ou lucros a distribuir provisionados) foi abatido os pagamentos das contas pessoais dos sócios (valores considerados recebidos pela empresa) até esta conta ficar devedora. Deste momento em diante todos os pagamentos lançados, a débito, nesta mesma conta

corrente foram considerados remuneração paga ao sócio que dá nome à conta contábil.”

Não há espaço, portanto, para a alegação de que “*sobre os remunerações recebidas por sócios das sociedades a título de lucro não incide imposto ...*”. Conforme ressaltado pela Autoridade Lançadora, os valores referentes ao *pro labore* e aos lucros distribuídos foram abatidos do lançamento, não havendo o Recorrente demonstrado o menor indício de que tal abatimento não tenha de fato ocorrido.

Intimada mediante os Termos de Intimação Fiscal nº 07, 08 e 09 a apresentar a documentação contábil hábil a comprovar a origem dos lançamentos contábeis feitos a crédito nas contas do passivo do grupo de contas 21017 - SOCIOS CTA CORRENTE, a empresa não a disponibilizou, apresentando, tão somente respostas evasivas com relação a estes créditos. Ou seja, restaram sem comprovação e sem explicação a origem dos supostos créditos dos sócios-administradores a justificar os pagamentos a eles efetuados em suas “*contas correntes*”.

Não procede, portanto, a alegação de que houve apenas distribuição de lucro em contra-partida da conta lucros acumulados. No caso, a verdade real que se apresenta é a clara remuneração indireta (disfarçada) paga aos sócios sem prova do pagamento dos sócios à pessoa jurídica.

A forma que a empresa adotou para dissimular esses lançamentos (despesas pessoais e remuneração dos sócios) em contas do passivo não descaracteriza a essência dos fatos contábeis que são os efetivos pagamentos de despesas cotidianas e pessoais dos sócios e não recebimento de parcelas de fictícios empréstimos anteriormente realizados pelos mesmos sócios, como assim restou formalmente registrado na contabilidade da empresa.

A planilha a fl. 22 relaciona os valores dos créditos não justificados pelo contribuinte nas três intimações anteriormente citadas e desconsiderados pela fiscalização para efeito de apuração dos valores das remunerações lançadas neste procedimento fiscal.

Para melhor visualização da remuneração recebida por cada sócio, a Fiscalização procedeu à individualização, por conta contábil, dos valores por eles recebidos, conforme demonstrativos a fls. 24/116, favorecendo, assim, o contraditório e ampla defesa do Autuado. Tais pagamentos, apesar de estarem contabilizados em conta contábil pertencente ao passivo, representam em sua essência vantagens individuais concedidas pela pessoa jurídica em retribuição a serviços prestados pelos sócios e integram a remuneração do beneficiário como remuneração indireta.

No caso presente, as verbas auferidas pelos segurados contribuintes individuais Airton Bohrer Oppitz, Mauricio Bohrer Oppitz, Rodrigo Bohrer Oppitz, Germano Bohrer Oppitz e Leandro Bohrer Oppitz, na forma de pagamento de despesas de escolas e cursos de línguas, condomínio, cartões de crédito de titularidade dos sócios (beneficiários) e de seus cônjuges, despesas com luz, telefone, IPTU, IPVA, financiamento, licenciamento, seguro obrigatório, combustível, seguro e reparo de veículos, plano de saúde do beneficiário, cônjuge e filhos, clubes (hípica e iate clube), aluguel de imóvel para filho, salários e respectivos encargos sociais de empregados inerentes à atividade rural do beneficiário (haras), dentre

outros pagamentos, configuram-se como remuneração indireta dos segurados acima citados, na forma de benefícios, pois representam a parcela que os beneficiários deixaram de subtrair do seu patrimônio inercial para custear tais representando, portanto, um ganho patrimonial dos sócios-administradores, lançado à conta de despesa da empresa.

Assinale-se que a empresa foi reiteradamente intimada a justificar tais pagamentos. Como não houve justificativa alguma por parte do Autuado, tais pagamentos de despesas pessoais efetuadas a favor de segurados contribuintes individuais, continuamente durante todo o ano de 2009 e 2010, foram considerados como remuneração indireta e base de cálculo das Contribuições Previdenciárias devidas, com fundamento no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

Destaque-se que a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes.

Não por outra razão o art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social impõe a Sujeito Passivo a obrigação tributária acessória de lançar, mensalmente, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas na Lei nº 8.212/91 c.c. Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cite-se que tais documentos devem ser mantidos pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego de outros meios para se apurar o montante das contribuições devidas.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP e na escrita fiscal. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Diante desse quadro, a recusa, a sonegação ou mesmo a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, figura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que o Fisco lance de ofício a Contribuição Social reputada como devida, ainda que mediante a apuração, por aferição indireta, das respectivas

bases de cálculo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Assim, em razão de a empresa ter deixado de prestar as informações a que fora intimada, a Fiscalização teve que lançar de ofício a importância reputada como devida a título de Contribuições Previdenciárias, com respaldo jurídico no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, na forma exposta nos discriminativos a fls. 24/116, transferindo-se *ex lege* para os ombros do Sujeito Passivo o ônus da prova em contrário.

Não se deslembre que de acordo com o inciso IV do art. 7º da CF/88, as despesas de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social do trabalhador e de sua família devem ser atendidas pela remuneração do segurado, mesmo que em seu valor mínimo legal, e não pela empresa, de maneira apartada ao salário do seu funcionário.

Constituição Federal de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (grifos nossos)

(...)

A lei é taxativa ao dispor sobre a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, sobre o **total das remunerações** pagas ou creditadas a **qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Todos esses ganhos auferidos pelos segurados Airton Bohrer Oppitz, Mauricio Bohrer Oppitz, Rodrigo Bohrer Oppitz, Germano Bohrer Oppitz e Leandro Bohrer Oppitz, na forma de utilidades, inserem-se no conceito jurídico de Salário de Contribuição e, nessa qualidade, deveriam ter sido NECESSARIAMENTE declarados nas folhas de pagamento e nas GFIP, bem como nos títulos próprios da contabilidade, como assim determina o art. 32 da Lei nº 8.212/91. Mas não o foram.

Dessarte, fulguram os assentamentos consignados no lançamento como bastante e suficiente para fazer prova do fato afirmado pela fiscalização, em razão da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos.

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu acórdão, apreciando as alegações de defesa e os elementos de prova contidos nos autos, já havia rechaçado a pretensão do Impugnante ao fundamento de que este não havia logrado se desincumbir do ônus de comprovar, tampouco explicar, que os valores recebidos pelos sócios representavam verdadeiramente recebimentos de empréstimos anteriormente realizados, ratificando o crédito tributário na forma como fora lançado.

Nada obstante, nas oportunidades em que teve para se manifestar nos autos do processo, o Recorrente manteve-se apático, não produzindo as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica, limitando-se a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Nesse contexto, mesmo ciente de que sua impugnação houvera sido refutada pela Autoridade Julgadora *a quo* em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar aos autos as demonstrações substanciais e os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do lançamento tributário que ora se opera, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

Como é cediço, no Processo Administrativo Fiscal a voz de defesa do sujeito passivo em matéria tributária se propaga em ondas documentais, falando ao vácuo as alegações recursais não acompanhadas pelos indícios de prova material que lhes forneçam o devido esteio probatório.

Assim, havendo um documento público devidamente fundamentado e com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do teor do Auto de Infração em debate.

Dessarte, para os fatos geradores objeto do presente lançamento, inexistente qualquer subsunção do fato jurígeno tributário às normas de exclusão da base de cálculo, circunstância que implica sua integração na matéria tributável. Assim, figurando tais rubricas no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

3.2. DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO

Mediante o levantamento GL2 – Glosa Compensação foram apurados os valores originados das glosas de compensações indevidamente efetuadas pelo contribuinte, pois ele, ao ser intimado através do Termo de Início de Procedimento Fiscal e do Termo de Intimação Fiscal nº 03 a explicar a origem dos créditos compensados, justificou que as compensações efetuadas foram respaldadas em decisões exaradas pelos Tribunais Superiores que teriam reconhecido a não incidência da contribuição previdenciária sobre diversas rubricas

pagas aos segurados empregados (os quinze primeiros dias de afastamento por doença/acidente, férias gozadas e o respectivo terço constitucional).

Ocorre que a empresa ora autuada não figurava no polo autor de nenhuma das ações por ela mencionada, portanto, os julgados por ela citados em suas respostas às intimações da fiscalização não lhe produzem qualquer efeito.

Assim, além de não demonstrar o recolhimento indevido de Contribuições Previdenciárias, a empresa também não demonstrou ser titular de direito creditório líquido e certo em face da Fazenda Pública a justificar as compensações efetuadas.

Assim, inexistindo comprovação por parte do Interessado de recolhimento indevido ou a maior que o devido das contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, não haverá constituição de crédito em favor do Sujeito Passivo. Inexistindo crédito líquido e certo em sua carteira, indevida será a compensação levada a efeito pelo Autuado. Procedente a glosa.

3.3. DA MULTA ISOLADA

O Recorrente se insurge em face da aplicação da multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Sem razão também.

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.

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 104/2001)

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

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

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

§8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para 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.

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

Conforme já destacado alhures, o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo segurado, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

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

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

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

Por outro viés, vinho de outra pipa, entretanto, deve ser trazido à balha que todo ato normativo oriundo do Poder Legislativo ingressa no Ordenamento Jurídico com presunção relativa de conformidade com a Constituição. Dessarte, uma vez promulgada e sancionada a lei, esta passa a desfrutar de presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, a qual somente pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário proferida pelo órgão jurisdicional competente. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos insertas no Ordenamento Jurídico constitui-se prerrogativa outorgada pela

Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Também não deve fugir ao conhecimento daqueles que operam com profissionalismo no ramo do Direito que as decisões judiciais proferidas em sede de Controle Difuso de Constitucionalidade somente produzem efeitos *inter partes*, não irradiando consequências sobre àqueles estranhos ao processo judicial no qual a decisão houve-se por proferida.

Assim, enquanto a Norma Tributária não for definitivamente extirpada do Ordenamento Jurídico, ela permanece produzindo efeitos sobre os Administrados, ressalvados os casos em que o Contribuinte se encontre protegido por decisão judicial favorável transitada em julgado.

Daí a inafastável necessidade do Sujeito Passivo da Obrigação Tributária de ingressar nas Instâncias Judiciárias competentes para se ter declarada qualquer eventual inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo e, dessa maneira, adquirir o direito à compensação dos valores declarados judicialmente como “*indevidamente recolhidos*”.

Então, somente a partir do Trânsito em Julgado do provimento judicial que lhe for favorável pode o Contribuinte se eximir da observância da Lei genérica e abstrata, nas exíguas condições de contorno da Sentença Judicial. ANTES NUNCA, como assim estatui o art. 170-A do CTN.

No caso presente, o Recorrente sequer havia ingressado na Instância Judicial, fundamentando seu suposto direito creditório em julgados isolados do STJ proferidos em controle difuso de Constitucionalidade.

De acordo com a Justificativa da compensação a fls. 179/186, as compensações efetuadas foram respaldadas em decisões exaradas pelos Tribunais Superiores que teriam reconhecido a não incidência da contribuição previdenciária sobre diversas rubricas pagas aos segurados empregados (os quinze primeiros dias de afastamento por doença/acidente, férias gozadas e o respectivo terço constitucional).

No caso em apreço, além de não comprovar, mediante documentos idôneos, o efetivo recolhimento de Contribuições Previdenciárias decorrentes das rubricas acima elencadas, o Recorrente não possui qualquer provimento judicial apto a afastar o Poder de Império das leis tributárias que estabelecem a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os quinze primeiros dias de afastamento por doença/acidente, férias gozadas e o respectivo terço constitucional de férias, não se prestando para tal fim as decisões isoladas proferidas *incidenter tantum* em ações judiciais das quais o Autuado não consta como parte do processo, eis que os efeitos de tais decisões operam, apenas, efeitos *inter partes*, jamais *erga omnes*.

A Fiscalização constatou, ainda, que a empresa declarou em GFIP compensação de Contribuições Previdenciárias em montante bem superior aos créditos que ela alegava ter.

Deve-se ressaltar, por relevante, que o Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.230.957-RS, proferido na sistemática dos recursos repetitivos,

decidiu não haver incidência de contribuição previdenciária sobre os 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, sobre o terço constitucional incidentes sobre a remuneração das férias indenizadas ou gozadas e sobre o aviso prévio indenizado.

Por outro viés, no julgamento do REsp nº 1.358.281, também submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil, assentou o entendimento a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre horas extras, adicional noturno e adicional de periculosidade.

Tais decisões, todavia, ainda não se encontram ornadas com o atributo da coisa julgada, eis que são objeto de Recurso Extraordinário em trâmite no STF. O Resp nº 1.230.957 encontra-se suspenso no Superior Tribunal de Justiça, por depender do julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 593.068, com repercussão geral, circunstância que afasta a incidência do preceito inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, o qual exige decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil.

Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009):

*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. (grifos nossos)*

Portanto, estando ainda pendentes de recurso as decisões judiciais acima referidas, não há que se falar em *decisões definitivas de mérito*, tampouco em reprodução, no vertente Recurso Voluntário, dos julgados ora em debate.

Nesse contexto, figurando tais rubricas no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, tampouco decisão judicial favorável ao Contribuinte, as contribuições previdenciárias eventualmente recolhidas, incidentes sobre tais verbas, **SÃO DEVIDAS**, não gerando qualquer direito creditório a ser utilizado em compensações tributárias

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

Relembre-se que a redação do *caput* do Art. 89 da Lei nº 8.212/91 é de clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública,

decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

De outro eito, 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?

Cumprе 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.

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

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

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

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

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

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

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual

floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

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

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

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim delimitadas as condições de contorno fáticas e jurídicas do caso em apreciação, e:

- Considerando que o CTN detém competência constitucional para estabelecer regras gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação e crédito tributários;
- Considerando que o art. 170 do CTN estatui que a lei só pode autorizar a compensação de créditos tributários com CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública;
- Considerando que o art. 66 da Lei nº 8.383/91 estatui expressamente que a compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie;
- Considerando que o caput do art. 89 da Lei nº 8.212/91 somente autoriza a compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c'

do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- Considerando que o inciso XI do art. 167 da CF/88 veda, expressamente, a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais previdenciárias para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social;
- Considerando que a conduta dolosa se dá não somente quando o agente quer o resultado, mas também quando ele assume o risco de produzi-lo;
- Considerando que a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei para se escusar do cumprimento de obrigação a todos imposta;
- Deve se considerar igualmente que o Sujeito Passivo, ao volitivamente informar determinada compensação de Contribuições Previdenciárias em GFIP, tem a plena consciência de que está formal e oficialmente declarando possuir Crédito Tributário LIQUIDO E CERTO em face da Fazenda Pública, no montante correspondente à compensação informada, decorrente de recolhimento indevido ou maior que o devido das Contribuições Sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

No caso em estudo, o Autuado declarou em suas GFIP em competências do período de janeiro/2009 a dezembro/2010 compensação de contribuições previdenciárias com créditos que sabia não serem certos, eis que os recolhimentos por ele supostamente realizados sobre *os quinze primeiros dias de afastamento por doença/acidente, as férias gozadas e o respectivo terço constitucional SÃO DEVIDOS*, em conformidade com as leis tributárias vigentes e eficazes, não possuindo o Recorrente qualquer decisão judicial favorável transitada em julgado lhe conferindo direito creditório apto a compensação de Contribuições Previdenciárias.

Assinale-se, uma vez mais, que o Recorrente sequer comprovou, mediante documentos idôneos, o efetivo recolhimento das Contribuições Previdenciárias decorrentes das rubricas acima elencadas.

Adite-se, ainda, que a empresa, injustificadamente, declarou em GFIP compensação de Contribuições Previdenciárias em montante bem superior aos créditos que ela alegava ter, os quais, igualmente, não restaram comprovados nos autos.

Nesse contexto, mesmo ciente de que não possuía em carteira qualquer direito creditório líquido e certo, ainda assim a Recorrente informou em suas GFIP compensação de contribuições previdenciárias em competências do período de janeiro/2009 a dezembro/2010.

A falsidade se manifesta, portanto, na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um crédito sabidamente inexistente para os fins de compensação de Contribuições Previdenciárias, eis que não se encontravam ornados com os atributos da liquidez e certeza indispensáveis à compensação pretendida, alterando, assim, a verdade sobre fato juridicamente relevante, qual seja, de que possuía direito creditório líquido e certo em face da Fazenda

Pública, prejudicando, em consequência, o direito creditório do Fisco Federal, consubstanciado nas contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

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)

(...)

Todos os elementos objetivos e subjetivos da conduta infracional, consubstanciados na efetiva declaração de direito creditório na GFIP, bem como os elementos de convicção de que os créditos informados não se encontravam vestidos dos indispensáveis trajes da liquidez e certeza, encontram-se, um a um, descritos e presentes nos autos do vertente Processo Administrativo Fiscal, demonstrando e comprovando a efetiva presença de todos os elementos objetivos e subjetivos da falsidade ideológica consistente na consciente inserção nas GFIP de declaração diversa daquela que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar o Direito do Fisco Federal relativo às contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

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

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

3.4. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O Recorrente alega que a Multa Isolada é confiscatória. Aduz que a imposição de sanção está condicionada aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Aduz que a Autoridade Administrativa pode deixar de aplicar a Lei quando a considerar inconstitucional.

Sem razão, ainda.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade 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, estatuidando *ipsis litteris*:

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

(...)

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

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

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

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

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

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

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

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa punitiva é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a 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)

Não procede, portanto, a alegação de que “a Autoridade Administrativa pode deixar de aplicar a Lei quando a considerar inconstitucional”.

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.

Cumpra 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.

Cumpra-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 definitiva decorrente de declaração de inconstitucionalidade transitada em julgado 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 as multas punitivas, sob alegação de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Quanto ao pedido para a suspensão do presente recurso administrativo, merece ser alertado ao Recorrente que os parágrafos 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno

do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, foram revogados pela Portaria MF nº 545, de 13 de novembro de 2013.

3.5. DO AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CFL 78

De acordo com o Relatório Fiscal, a Fiscalização constatou que a Recorrente promoveu a entrega da GFIP referente à competência 11/2008, antes do início do procedimento fiscal, informando a menor as remunerações dos seus cinco sócios e, de forma indevida, o valor de R\$ 20.000,00 como valor compensado, de acordo com a planilha constante do Termo de Início de Procedimento Fiscal entregue em 25/06/2012.

Assim, considerando que as diversas transferências de recursos e pagamentos de despesas com benefícios e vantagens concedidas, tais como pagamentos de escolas e cursos de línguas, condomínio, cartões de crédito de titularidade dos sócios (beneficiários) e de seus cônjuges, despesas com luz, telefone, IPTU, IPVA, financiamento, licenciamento, seguro obrigatório, combustível, seguro e reparo de veículos, plano de saúde do beneficiário, cônjuge e filhos, clubes (hípica e iate clube), aluguel de imóvel para filho, salários e respectivos encargos sociais de empregados inerentes à atividade rural do beneficiário (haras), dentre outros pagamentos que foram escriturados (contabilizados) nas contas contábeis 2101700355 - AIRTON BOHRER OPPITZ, 2101700356 - MAURICIO BOHRER OPPITZ, 2101700357 - RODRIGO BOHRER OPPITZ, 2101700358 - GERMANO BOHRER OPPITZ e 2101700359 - LEANDRO BOHRER OPPITZ, configuram-se parcelas remuneratórias abraçadas pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição, Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária, estas deveriam ter sido necessariamente declaradas nas GFIP correspondentes, porém não o foram.

Além disso, considerando que a empresa declarou em GFIP compensação indevida de Contribuições Previdenciárias, utilizando direito creditório sabidamente inexistente, tal declaração também deve ser considerada como incorreta.

As condutas assim perpetradas pelo sujeito passivo representaram ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o art. 32-A do Pergaminho Legal em foco, incluído pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, aviou norma tributária sancionatória prevendo a punição do Infrator, em caso de entrega de GFIP contendo incorreções ou omissões relacionadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, mediante a inflicção de pena administrativa correspondente à multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, observada a multa mínima de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

§2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

§3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, deduz-se de forma hialina que cada apresentação de GFIP com omissões/incorreções representa uma infração independente, a qual sofrerá a punição prevista na lei de forma isolada das demais.

Adite-se que a impingidela de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória independe da investigação do elemento subjetivo da

conduta infracional, a qual se mostra desnecessária à imputação da responsabilidade por infrações à legislação tributária.

Fincamos os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, nos dispositivos concretados no art. 113 do CTN, em excerto rememorado adiante para a melhor compreensão de seus fundamentos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Da mera leitura dos preceitos legais comandados na *Codex* Tributário, avulta que a legislação que disciplina a espécie ora discutida não impôs, como pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária, qualquer interdependência com o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo.

Ao contrário, dispôs expressamente que tal obrigação surge com a ocorrência do fato gerador *ipso facto*. Em relação às obrigações acessórias, deflui do §3º do art. 113 do CTN que o simples fato de sua inobservância revela-se bastante, suficiente e determinante para convolar a obrigação deste naipe em principal, relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo seu descumprimento.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão legislativa empregada no texto do art. 136 do Pergaminho Fiscal, o qual, obstando o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, irradia, com extrema clareza e intensidade, a natureza objetiva da infração *sub examine*.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Categoricamente, assela-se nas leis que disciplinam as obrigações tributárias acessórias a desnecessidade de se demonstrar o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que venha a desaguar no descumprimento das obrigações instrumentais nas situações aqui abordadas, sendo juridicamente irrelevante para caracterizar a legalidade, legitimidade e

procedência da lavratura do correspondente Auto de Infração a investigação da boa-fé, do dolo ou da culpa do infrator.

Outrossim, a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta de natureza eminentemente objetiva, independe do cumprimento ou não de qualquer obrigação principal eventualmente a ela associada, sendo, por conseguinte, irrelevante, que o obrigado tenha procedido corretamente ao recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes.

A Multa aplicável é aquela prevista na Lei nº 8.212/91, art. 32-A, "*caput*", inciso I e § 3º, com a redação atual estabelecida pela Lei nº 11.941/2009. Assim, havendo seis informações incorretas na GFIP da competência acima indicada, o valor total da multa aplicada é de R\$ 500,00 - multa mínima por competência.

Quanto ao refazimento da contabilidade, esta é uma operação que depende exclusivamente da discricionariedade da empresa, não estando condicionada a nenhum comando deste Sodalício, nem possui esta competência para tanto.

A escrituração de livros contábeis constitui-se Obrigação Tributária Acessória da empresa, que deve fazê-lo de acordo com os princípios contábeis e as modulações estabelecidas em lei, mormente as de natureza tributária, sendo certo que a Autoridade Administrativa pode desconsiderá-la caso constate que os livros fiscais não registram o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro da empresa, dentre outras hipóteses legais.

4. DECISÃO

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.