



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722648/2016-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.418 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2019
Recorrente PROADEC BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INFORMAÇÃO DESACOMPANHADA DO PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS MORATÓRIOS.

A simples informação sobre a infração desacompanhada do pagamento do tributo e dos juros moratórios não tem condão de atrair a aplicação do instituto da denúncia espontânea, ainda que a notícia sobre a infração tenha sido realizada em período anterior a quaisquer procedimentos fiscais.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

APROVEITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EVENTUALMENTE RECOLHIDA NO PERÍODO FISCALIZADO. POSSIBILIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO.

O mero aproveitamento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre valores pagos a segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação, que, como sabido, submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

DA IMPOSSIBILIDADE DE MANIFESTAÇÃO SOBRE O PROCESSO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF N. 28.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o aproveitamento dos valores recolhidos após o início do procedimento fiscal, cujos comprovantes constam de fls. 119 a 123.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de autuação fiscal que tem por objeto crédito tributário constituído em virtude do não recolhimento de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB durante as competências de 08.2012 a 12.2012.

Verifica-se do *Relatório Fiscal* de e-fls. 22/27 que a PROADEC BRASIL LTDA estava obrigada a recolher a contribuição sobre a receita bruta (CPRB), porquanto as Medidas Provisórias n. 563, 582 e 601 de 2012, as quais vigoraram durante o período ora fiscalizado, alteraram a Lei n. 12.546/11, que, a partir de então, passou a obrigar que as empresas fabricantes de produtos classificados nas Tabelas TIPI e NCM referidas nos anexos da Lei recolhessem a CPRB em substituição à contribuição sobre a folha de salários.

Informa-se, ainda, que durante a ação fiscal a PROADEC BRASIL LTDA reconheceu a existência dos fatos geradores da CPRB e apresentou à fiscalização seu próprio memorial de cálculos relativo às contribuições sobre a receita bruta, especificando as receitas de vendas de mercadorias, as devoluções e as deduções consideradas por código NCM. Em auditoria das Notas Fiscais eletrônicas de entrada e saída emitidas pela recorrente constantes no banco de dados do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a autoridade lançadora que as bases de cálculo informadas pela recorrente estavam corretas, pelo que foram utilizadas pela auditoria para cálculo do tributo devido.

Cientificada da autuação, a PROADEC BRASIL LTDA apresentou impugnação de e-fls. 41/65, sustentando, pois, as seguintes alegações:

- (i) Que deve ser declarada a nulidade da autuação em razão de o Relatório Fiscal imputar objeto principal estranho ao real objeto da empresa, que é a fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais e não uma “sociedade seguradora de seguros não vida”;
- (ii) Que os valores do principal e encargos foram recolhidos em 23.07.2015, por meio de DARF, com código 2991 e que forçar-lhe a recolher novamente o que já foi recolhido equivale à prática de confisco, tal qual vedada pela Constituição, e, até mesmo, de apropriação indébita;

- (iii) Que o *Pedido de Conversão de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais*, realizado em 25.11.2013, vide Instrução Normativa RFB n. 672, de 2006 é suficiente para configurar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN;
- (iv) Que se pode aplicar ao caso a analogia, para avaliar a denúncia espontânea, conforme julgado que transcreve, podendo o julgador verificar que o contribuinte informou o seu equívoco à RFB, de sua livre e espontânea vontade, através da apresentação do Pedido de Conversão de Documentos de Arrecadação e de retificação de GFIP;
- (v) Que a legislação não veda, à administração, a realização da conversão das GPS em DARF, explicitada na negativa de seu Pedido de Conversão, bem assim que a conversão das GPS em DARF é uma "solução", permitida por lei, que atenderia, a seu ver, tanto aos interesses da Administração, quanto do contribuinte, em razão do disposto no art. 16-A da IN SRF nº 672, de 2006, e no art. 138 do CTN;
- (vi) Que o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta, através de DARF, com código 2991, dentro do prazo de vinte dias da ciência do início da ação fiscal, caracteriza a denúncia espontânea, conforme previsto no art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996;
- (vii) Que caso não houvesse a anulação da presente autuação, nos termos do artigo 165 do CTN, haveria o enriquecimento ilícito por parte da União;
- (viii) Que não lhe restou outra alternativa, para não infringir a lei, a não ser retificar as GFIP, que não eram objeto da ação fiscal, e efetuar o recolhimento no prazo de vinte dias, com multa de vinte por cento;
- (ix) Que não podia ser afastado o seu direito de ter reconhecida a denúncia espontânea e, por conseguinte, de ser afastada a multa arbitrada e a prática de crime contra a ordem tributária;
- (x) Que a contribuição previdenciária é uma só, havendo distinção apenas em relação às bases de cálculo, que podem ser a folha de pagamentos ou a receita bruta, dependendo do enquadramento do contribuinte, pelo que a referida contribuição foi recolhida a tempo e a maior, mas em documento diverso, o que caracteriza apenas erro de forma, cujo saneamento está previsto na IN SRF n. 672, de 2006; e
- (xi) Que se a Administração entendesse que a contribuição não foi recolhida por meio de GPS estaria criando um novo tributo, para aplicar forçosamente a citada Súmula STJ n. 360.

Ao final a PROADEC BRASIL LTDA pleiteou (i) a redução da multa, uma vez que o lançamento de ofício foi lavrado sem considerar o recolhimento efetuado um ano antes do encerramento da fiscalização, bem assim que (ii) a anulação do Auto de Infração, cancelando-se o débito fiscal, incluindo-se, aí, os encargos e multa dele decorrentes, e (iii) a exclusão da tipificação de crime contra a ordem tributária e, ainda, alternativamente, requereu (iv) o cancelamento do principal e encargos já recolhidos e redução da multa em 50%.

Em acórdão de e-fls. 159/170 a 5ª Turma da DRJ de Juiz de Fora entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário exigido, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“Preliminarmente, o impugnante requer a nulidade do lançamento, em razão de o seu objeto social ter sido descrito erroneamente no Relatório Fiscal.

[...]

Não obstante o exposto, cabe esclarecer que, ainda que o objeto social da empresa, no período da autuação, seja diferente daquele consignado no Relatório Fiscal, tal fato não acarreta a nulidade do lançamento, uma vez que não houve prejuízo ao impugnante.

[...]

O Despacho Decisório SECAT/EQUIAP nº 393/2014, de 08/12/2014, constante às fls. 45/46 do processo eletrônico nº 10912.720499/2013-79, indeferiu os pedidos de conversão, sob o argumento de que os valores recolhidos em GPS são devidos, visto terem sido declarados em GFIP, conforme telas do sistema CCORGIP anexas às fls. 39/44 do referido processo. A ciência do Despacho Decisório ocorreu em 26/12/2014.

Em consulta ao sistema informatizado da RFB - GFIPWEB - verificou-se que o contribuinte retificou as GFIP de 08/2012 a 12/2012 em 31/07/2015, data bem posterior ao Pedido de Conversão dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais.

De fato, de acordo com o §2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

Assim, tendo o contribuinte reconhecido como devidos, em GFIP, os valores recolhidos em GPS, não é possível a conversão das referidas guias de recolhimento em outros documentos de arrecadação.

Para fazer o acerto dos valores devidos e dos valores recolhidos, o contribuinte deveria ter retificado as GFIP e declarado em DCTF a receita bruta ajustada, de acordo com a legislação então em vigor. Nesse sentido, assim dispunha a IN RFB nº 1.110, de 24/12/2010:

Art. 6º A DCTF conterá informações relativas aos seguintes impostos e contribuições administrados pela RFB: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1258, de 13 de março de 2012)

...

XII - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1258, de 13 de março de 2012)

[...]

O impugnante alega que não poderia ter retificado as GFIP, para excluir os valores que deveriam ter sido declarados em DCTF, antes da conversão das GPS em DARF, porque, neste caso, ‘a situação seria a inversa em decorrência da GPS possuir valor maior que a GFIP e este simples fato não seria suficiente para daí então a Administração realizar a conversão da GPS em DARF, pois este argumento não está previsto em lei.’

Este entendimento é equivocado, uma vez que, como já explicitado, através da declaração em GFIP, o contribuinte reconhece como devidos os valores de contribuição declarados (§2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991). Assim, somente a ele cabe a retificação da referida declaração, em caso de erro ou omissão no seu preenchimento, o que não ocorreu até 31/07/2015.

[...]

Conforme previsto no art. 138 acima, a denúncia espontânea da infração só ocorre quando efetuada antes do início de algum procedimento fiscal, acompanhada, no caso,

do pagamento das contribuições. Esta é, também, a previsão contida na Solução de Consulta COSIT nº 19, de 2012, segundo a qual não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato, que dê conhecimento da infração confessada.

Assim, para haver denúncia espontânea, seria necessário que o contribuinte tivesse declarado em DCTF as contribuições ora lançadas e efetuado seu pagamento, em DARF, antes da lavratura do TIRF (Termo de Início da Ação Fiscal).

Vale esclarecer que aqui não se aplica a Súmula STJ nº 360, segundo a qual ‘o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo’, uma vez que, no caso, as contribuições não foram regularmente declaradas até o presente momento.

Da mesma forma, o disposto no art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplica ao caso em comento, uma vez que, como dito, as referidas contribuições não foram declaradas.

Conforme afirmado pelo próprio impugnante, os valores das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta não foram declarados em DCTF, as quais não poderiam ser retificadas durante o período de fiscalização, conforme previsto no art. 147, §1º do CTN (...).

[...]

De fato, apenas a declaração da CPRB em DCTF antes do início do procedimento fiscal, acompanhada do pagamento correspondente, caracterizaria a denúncia espontânea da infração e impediria o lançamento de ofício dos valores devidos. Não tendo sido declaradas as contribuições devidas em DCTF, é cabível a lavratura da presente autuação, para poder constituir o crédito tributário, ao qual devem ser apropriados, posteriormente, os recolhimentos efetuados em DARF.

[...]

Da mesma forma, não há que se falar em enriquecimento ilícito da União nem em multa confiscatória, visto que foi aplicada a legislação de regência, já explicitada, e tendo em vista que as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade não podem ser apreciadas na instância administrativa, a teor do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, não obstante a aparente boa-fé do contribuinte, que efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias em valor superior ao devido, deve ser mantido o auto de infração, e a ele serem apropriados os valores recolhidos em DARF, pelo setor competente da Delegacia da RFB de jurisdição do contribuinte.

Em relação aos valores recolhidos em GPS, superiores aos efetivamente devidos, sugiro que o contribuinte efetue a sua compensação (art. 56 da IN RFB nº 1.300, de 2012) ou apresente pedido de restituição a tempo.”

A PROADEC BRASIL LTDA teve acesso ao conteúdo do acórdão da DRJ por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) em 17.01.2017 (e-fls. 175), data em que deve ser considerada para fins de intimação, nos termos do artigo 23, § 2º, III, “b” do Decreto n. 70.235/72. Conforme consta às e-fls. 202, em 01.02.2017 a empresa apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 177/200) sustentando, pois, as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

A recorrente sustenta as seguintes alegações:

- (i) Que em 25.11.2013 denunciou espontaneamente por meio do *Pedido de Conversação de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais*, em conformidade com a IN/RFB n. 672, de 30.08.2008, que havia recolhido, por equívoco, contribuição previdenciária sobre a folha quando estava obrigada a recolher CPRB durante as competências de 09.2012 a 12.2012, pelo que pedira a conversão da GPS em DARF;
- (ii) Que em 08.12.2014 a RFB emitiu o Despacho-decisório n. 393/2014 indeferindo o *Pedido de Conversão* sob a justificativa de que o recolhimento em GPS havia sido realizado em conformidade com as GFIP e que, portanto, os valores recolhidos em GPS eram devidos, sendo que ao negar o referido pedido a autoridade não se baseou na lei, já que não existe qualquer vedação legal para tanto;
- (iii) Que após ter recebido formalmente a negativa da Administração realizou a retificação das GFIP relativamente aos períodos de 08.2012 a 12.2012;
- (iv) Que em 23.07.2015 realizou novo pagamento das Contribuições previdenciárias por meio de DARF, calculadas, agora, sobre a Receita Bruta relativas às competências de 08.2012 a 12.2012, bem assim que tal pagamento foi realizado antes de se completar 20 dias do início do procedimento fiscal, ensejando, pois, a aplicação do benefício previsto no artigo 47 da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 9.532/97, do que resultaria a exclusão da multa nos termos do artigo 138 do CTN;
- (v) Que foi cientificado da lavratura do Auto de Infração no qual está novamente sendo impelido a recolher o principal, multa e juros, e que, portanto, o débito tributário que lhe é imputado é indevido;
- (vi) Que o Auto de Infração deve ser anulado em virtude da denúncia espontânea, bem assim em razão de o débito encontrar-se extinto pelo pagamento por meio de GPS e posterior pagamento mediante DARF que, aliás, foram calculados sobre a Receita Bruta relativamente às competências de 08.2012 a 12.2012;
- (vii) Que, somando-se ao atendimento do instituto da denúncia espontânea, não causou qualquer prejuízo ao erário;
- (viii) Que o artigo 165 do CTN determina o direito à restituição de valores pagos indevidamente, ainda que por pagamento espontâneo, não podendo a Fazenda Pública enriquecer-se indevidamente ao alvedrio da lei, de modo que caso o lançamento ora atacado não seja anulado restará caracterizado o enriquecimento sem causa por parte da União;
- (ix) Que as DCTF relativas às competências de 08.2012 a 12.2012 não foram retificadas porque a denúncia espontânea não se subordina à apresentação de tal documento, bem assim em virtude da prescrição contida no artigo 147, § 1º do CTN;

- (x) Que caso não se entenda pela anulação do Auto de Infração, deve-se conceder o direito à redução da penalidade à luz do artigo 6º da Lei n. 8.218/91, com a redação dada pelo artigo 28 da Lei n. 11.941/09; e
- (xi) Que a autoridade julgadora insiste em fazer com que sua tese se sobreponha ao texto da lei, porquanto é impossível abstrair do texto legal que apenas a declaração de CPRB em DCTF caracteriza a denúncia espontânea;

Com base em tais alegações a PROADEC BRASIL LTDA pleiteia (i) a reforma do acórdão, bem assim (ii) que o Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo seja anulado, cancelando-se o débito fiscal reclamado e, ainda, (iii) que seja excluída a tipificação de crime contra a ordem tributária ou, subsidiariamente, (iv) seja cancelado o principal e encargos já recolhidos, deferindo-se o benefício da redução da multa em 50%.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados, conforme tratarei a seguir.

1. Do instituto da Denúncia espontânea

O instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN diz respeito à comunicação feita espontaneamente pelo infrator da legislação tributária à autoridade competente a respeito do fato configurador da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o valor do tributo dependa de apuração. Confira-se o teor do artigo 138 do CTN:

“Lei n. 5.172/66

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (grifei).

A *espontaneidade*, aliás, configura-se pelo fato de a comunicação ser realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. O procedimento administrativo ou a medida de fiscalização só elidem a espontaneidade se tiverem relação com a infração. E só se considera iniciado o procedimento ou a medida no momento em que o infrator é intimado. O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte da autoridade fiscal, com o que receberá o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse.

Por outro lado, não basta a simples informação sobre a infração desacompanhada do pagamento, porquanto é requisito indispensável à incidência do artigo 138 do CTN que o contribuinte se coloque em situação regular, cumprindo com suas obrigações. Para que ocorra a

denúncia espontânea com o efeito de elisão das penalidades, portanto, exige-se o pagamento do tributo e dos juros moratórios. É nesse sentido que dispõe Hugo de Brito Machado¹:

“O art. 138 do Código Tributário Nacional diz que ‘a reponsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...’. A expressão *se for o caso* deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido. Assim, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária.

[...]

Como não se deve presumir a existência, na lei, de palavras ou expressões inúteis, temos de concluir que a expressão *se for o caso*, no art. 138 do Código Tributário Nacional, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, *por não ser o caso*. E com toda certeza somente não será o caso em se tratando de infrações meramente formais, vale dizer, o mero descumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Na hipótese dos autos, a recorrente alega que faz *jus* ao instituto da denúncia espontânea, já que havia realizado o *Pedido de Conversão de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais* em 25.11.2013, ou seja, em período anterior a qualquer procedimento administrativo fiscalizatório (e-fls. 80). Ocorre que tal pedido foi realizado desacompanhado do respectivo recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta. E, aí, em 03.07.2015 a autoridade fiscal emitiu o *Termo de Início de Procedimento Fiscal* (e-fls. 8) solicitando-lhe memorial de cálculo da CPRB prevista no artigo 8º da Lei n. 12.546/2011, pelo que deveria indicar as respectivas bases de cálculo e deduções consideradas. Apenas em 23.07.2015 é que a recorrente realizou o recolhimento das CPRB relativa às competências de 08.2012 a 12.2012, conforme se pode observar dos documentos juntados às e-fls. 119/123.

Portanto, deve-se concluir que o instituto da denúncia espontânea não restou caracterizado no caso em apreço. A despeito de a recorrente ter realizado o referido *Pedido de Conversão de Documentos* em período anterior à quaisquer procedimentos fiscalizatórios, o fato é que, naquela ocasião, não houve recolhimento da CPRB e juros moratórios. A simples notícia sobre o descumprimento da legislação tributária não é suficiente para atrair a aplicação do instituto da denúncia espontânea prescrito no artigo 138 do CTN, sendo necessário, para tanto, que o contribuinte se coloque em situação regular, cumprindo com suas obrigações. É pela ausência do pagamento do tributo devido e dos respectivos juros moratórios em período anterior ao início do procedimento fiscal que o instituto da denúncia espontânea não deve ser aqui aplicado.

2. Da inteligência do artigo 136 do CTN

A recorrente também alega que não causou qualquer prejuízo ao erário. Todavia, no campo do direito tributário tal informação é de todo irrelevante. Porque o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 96 a 138. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, P. 662-663.

fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen²:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho³:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que, descumprindo o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade, incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

3. Do aproveitamento dos valores recolhidos após o início do procedimento fiscal

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

Observe-se que a recorrente alega que o artigo 165 do CTN determina o direito à restituição de valores pagos indevidamente ainda que por pagamento espontâneo, de modo que, no seu entendimento, não pode a Fazenda Pública enriquecer-se indevidamente ao alvedrio da lei, de modo que caso o lançamento ora atacado não seja anulado restará caracterizado o enriquecimento sem causa por parte da União.

De início, verifico que as alegações da recorrente giram em torno da possibilidade de abatimento ou aproveitamento dos valores eventualmente recolhidos com os valores objeto da autuação fiscal. Impende destacar, aqui, que a recorrente não pleiteia a compensação de tais valores, já que a compensação é instituto que está submetido a toda uma sistemática própria e que, portanto, não pode ser alcançada em sede de recurso voluntário. É relevante fazer essa observação. Por isso mesmo que buscarei tecer alguns comentários sobre o instituto da compensação para, ao final, demonstrar que a recorrente não pleiteia a compensação dos valores efetivamente recolhidos com os valores aqui discutidos, mas apenas o abatimento ou aproveitamento do crédito discutido com os valores eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado.

Pois bem. É cediço que as obrigações tributárias são obrigações legais por excelência. Decorrem diretamente da Lei sem que a vontade interfira no seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que ele é devido, bastando que essa hipótese aconteça e se torne concreta para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante, aí, a vontade das pessoas envolvidas. Sendo assim, se não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento, apenas a descrição legal também não é suficiente. É preciso, pois, que ocorra o fato ali descrito. A previsão legal – hipótese de incidência – mais a sua concretização – fato jurídico tributário – fazem surgir a obrigação tributária⁴.

O nascimento da obrigação tributária, portanto, independe da manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se. O vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado. E ainda que o devedor ignore o nascimento da obrigação tributária, decerto que ela o vinculará e o submeterá ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso mesmo que a obrigação tributária diz-se *ex lege*⁵.

Então, a partir do momento que a legislação pátria prescreve que tais ou quais segmentos empresariais não mais devem recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de salários prescrita no artigo 22, I e III da Lei n. 8.212/91, pelo que passarão a contribuir com base na receita bruta, que, aliás, é grandeza diversa, decerto que as empresas que se enquadrarem em tais hipóteses deverão fazê-lo. Porque, como visto, as obrigações tributárias decorrem de lei e, portanto, mesmo que os sujeitos passivos não o queiram ou desconheçam-nas elas serão instauradas caso as situações fáticas previstas nas hipóteses de incidência ocorram concretamente.

Nesse contexto, percebe-se que a carga tributária sobre a folha de salários e outros pagamentos por trabalho prestado por pessoa física encontrava-se extremamente elevada, o que acabou estimulando a informalidade nas relações de trabalho. Com vistas à alteração desta realidade sem que tal implicasse perda de receitas é que a Emenda n. 42, de 19.12.2003 incluiu o § 13º do artigo 195 da Constituição Federal, autorizando a substituição total ou parcial da

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, P. 278-279.

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

tributação sobre a base econômica prevista no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal pela tributação sobre a receita ou faturamento. Confira-se:

“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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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)

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (grifei)

E aí a Medida Provisória n. 540, convertida na Lei n. 12.546, de 14.12.2011 acabou alterando a incidência das contribuições previdenciárias. Os artigos 7º a 9º da referida Lei n. 12.546/2011 estabelecem a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha por nova contribuição sobre a receita bruta, sendo que após o advento da referida Lei n. 12.546/2011 foram publicadas diversas Medidas Provisórias e outras leis que passaram a incluir ou excluir diversos segmentos empresariais nas hipóteses de incidência da CPRB.

Em 28/12/2012 foi publicada a Medida Provisória nº 601/2012, alterando a redação do artigo 8º da Lei 12.546/2011, pelo que, a partir de então, as empresas do comércio varejista de discos, CDs, DVDs e fitas (código CNAE 4762-8) passaram a ser obrigadas a recolher a CPRB, conforme se verifica da redação do artigo transcrito abaixo, vigente à época da autuação aqui discutida:

“Lei n. 12.546/2011

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Medida Provisória nº 601, de 2012)

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas:

XII - de varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II. (Incluído pela Medida Provisória nº 601, de 2012).

Anexo II

Comércio varejista de discos, CDs, DVDs e fitas, enquadrado na Classe CNAE 4762-8.” (grifei).

A rigor, por força do dispositivo transcrito é que a GASIL COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA estava obrigada a recolher CPRB nas competências de 04.2013 e 05.2013. E segundo relata a autoridade lançadora, com a publicação da Lei 12.844, de 19.07.2013 o segmento do comércio varejista tal qual desenvolvido pela recorrente foi reincluído

na forma do artigo 8º, §3º, XII da respectiva Lei n. 12.546/2011, de modo que a partir de novembro de 2013 a recorrente voltou a ser obrigada a recolher a referida contribuição sobre a receita bruta.

Conforme bem pontuou a 7ª Turma da DRJ de Curitiba, o artigo 5º do Ato Declaratório Executivo Codac n. 93, de 2011, publicado no DOU de 20.12.2011 deixava claro sobre o dever de recolhimento da CPRB mediante DARF e sua declaração em DCTF, bem assim sobre os procedimentos que deveriam ser observados em GFIP quanto às contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento. Veja-se:

“Ato Declaratório Executivo Codac nº 93 de 19/12/2011

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados para o preenchimento da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pelas empresas abrangidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 .

[...]

Art. 3º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 , prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação".

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/compensação.

Art. 5º As contribuições substitutivas das Contribuições Previdenciárias Patronais incidentes sobre a receita bruta referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011 , deverão ser recolhidas em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) conforme disposto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011 .

Parágrafo único. Atos específicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) disciplinarão a confissão do débito em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), bem como a forma de declarar os fatos geradores das contribuições sobre a receita bruta.”(grifei)

Considerando que a recorrente estava sujeita ao recolhimento da CPRB por força do artigo 8, § 13, XII da Lei n. 12.546/2011 deveria, pois, fazê-lo, recolhendo-a em DARF e declarando os respectivos fatos geradores de forma consolidada em DCTF, haja vista que as obrigações tributárias são, por excelência, obrigações *ex lege*. Ao não proceder de maneira tal a recorrente acabou por infringir a legislação tributária, ensejando a aplicação da norma primária sancionatória, do que resultou, portanto, na constituição do crédito tributário que tem por objeto a exigência da CPRB não recolhida e a aplicação da correspondente sanção (penalidade). É aí que reside a relação jurídica aqui travada.

A autoridade lançadora verificou que a recorrente não havia antecipado o pagamento da CPRB relativamente às competências aqui discutidas e, aí, procedeu à lavratura do Auto de Infração com base nos artigos 142 e 149, V do CTN, constituindo-se, portanto, a relação

creditória sancionatória, que, aliás, não se confunde com a relação de débito da Fazenda Pública. Uma coisa é a relação jurídica tributária sancionatória constituída através do lançamento de ofício e outra, completamente diversa, é relação de indébito para com a Fazenda, caracterizada, pois, pelo recolhimento indevido. Da junção da norma relativa à obrigação tributária e aquela atinente à relação de débito da Fazenda é que deve ser sacada uma terceira norma jurídica, que é a norma da compensação.

É nesse sentido que dispõe Paulo de Barros Carvalho⁶:

“A norma da compensação tributária pressupõe a obrigação do tributo e a relação de débito do fisco, devidamente introduzidos no ordenamento jurídico por meio de normas individuais e concretas. Exige a presença dessas duas normas para que, combinadas, ensejem a produção de uma terceira.

Sendo a norma jurídica, no sentido estrito da expressão, dotada de estrutura hipotético-condicional, a esse esquema lógico não refogem a norma de compensação nem aquelas outras duas regras com supedâneo nas quais vai ser composta:

(i) Na regra-matriz de incidência, o denominada ‘fato jurídico tributário’ é indicado conotativamente na hipótese normativa, enquanto, na posição do consequente, figura a ‘obrigação tributária’, podendo ser assim enunciada, simplificada: dado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação tributária.

(ii) Noutro específico campo, o da regra-matriz do pagamento indevido, é a conotação do denominado fato jurídico do pagamento indevido que assume a condição de suposto, ao passo que a consequência é interligada pela relação de débito do fisco, nos seguintes moldes: dado o fato jurídico do pagamento indevido, deve ser a relação de débito do fisco.

Postas tais realidades, cabe-nos juntá-las, combinando a norma relativa à relação de débito do fisco, sacando uma terceira estrutura normativa, que é (iii) a da compensação tributária, podendo ser assim enunciada: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado ao fato da obrigação tributária, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débito do fisco e crédito tributário. Tudo operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”

Ora, não sendo o indébito tributário verdadeiro tributo, mas, apenas, mera aparência de tributo, posto que não respaldado em lei, e implicando, todavia, em prestação compulsória, há que se definir o pagamento tributário indevido como a prestação de fato, involuntária, decorrente da exigência ilegítima, por parte da Administração, de suposto tributo. Por essas razões, deve-se, a rigor, negar ao “indébito tributário” não apenas a qualidade de “tributo”, mas também a qualidade de “receita”, ante o fato de que, se assim qualificado, teria de sê-lo necessariamente como receita pública, pois auferida pelo Poder Público. E a receita auferida pelo Poder Público, bem como qualquer ato dele emanado, deverá ser, sempre e necessariamente, legal.

E sendo o “indébito tributário” intrinsecamente ilegal – de outra forma não seria indébito – não pode sequer ser classificado como receita. Como mero ingresso de caixa e não verdadeira receita, não poderá se integrar ao patrimônio do Poder Público, o que implica no dever de ser restituído ao proprietário tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso. Quer dizer, inexistindo, no indébito tributário, motivo legítimo para o ingresso, impõe-se a sua restituição ao contribuinte, verdadeiro proprietário da quanto indevidamente paga a título de tributo, encontrando-se a administração na qualidade de mera possuidora do indébito tributário.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 139/140.

Nesse contexto, a norma básica que trata do instituto da compensação no direito positivo brasileiro encontra lugar no artigo 170 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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.”

Como se infere do texto legal, o CTN outorgou ao legislador ordinário de cada esfera (federal, estadual e municipal) a “faculdade” de permitir a compensação dos créditos tributários. Trata-se, pois, de dispositivo legal que, com força de norma complementar, é norma geral de direito tributário e atribui à lei ordinária a função de estabelecer em que condições dar-se-á a compensação. E no que se refere às contribuições previdenciárias, que, aliás, é o que nos interessa para o deslinde da discussão aqui travada, o instituto jurídico da compensação é regido pelo artigo 89 da Lei n. 8.212/91. É ver-se:

“Lei n. 8.212/91

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.” (grifei).

O artigo 89 da Lei n. 8.212/91 deixa claro que o instituto da compensação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e contribuições instituídas a título de substituição (CPRB) deve ser realizado nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. E, aí, valendo-se do artigo 100, I do CTN que dispõe que “*são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*”, a Receita Federal acabou expedindo algumas Instruções Normativas regulando a compensação das referidas contribuições.

Levando-se em conta a época da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos e da lavratura do presente Auto de Infração, é de se notar que a Receita Federal expediu as seguintes Instruções Normativas: (i) IN/RFB n. 1300, de 20 de novembro de 2012; (ii) IN/RFB n. 1.529, de 18 de dezembro de 2014; e, por último, (iii) IN/RFB n. 1.717, de julho de 2017. Em todas essas normas complementares a Receita cuidou de dispor sobre os termos e condições relativos ao procedimento de compensação de contribuições previdenciárias. Confira-se:

“Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012

Art. 56. 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.

[...]

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.

Art. 57. 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.

Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

[...]

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 8º.

§ 8º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada, a partir de 1º de janeiro de 2015, por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, e observará o disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017

Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

[...]

§ 2º Para efetuar a compensação, o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.

[...]

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

§ 9º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa, e observará o disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.”

Como se pode notar, para que a compensação de valores indevidamente recolhidos à Previdência seja realizada é necessário que o contribuinte atente-se para as normas complementares expedidas pela Receita Federal, que, a propósito, dispunham, num primeiro momento, que a compensação deveria ser informada em GFIP e, num segundo, estabelece que a compensação deve-se efetivar por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet ou por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação.

Quer dizer, o instituto jurídico da compensação, e em especial a compensação de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e contribuições instituídas a título de substituição (CPRB), sempre foi regulado por regras expedidas pela RFB, que, aliás, assim sempre o fez por expressa autorização dos artigos 100, I e 170 do CTN. Tratam-se, pois, das “regras do jogo”, as quais, é certo, devem ser observadas, sendo que, no caso em apreço, caberá ao contribuinte enquanto sujeito competente emitir a nota individual e concreta da compensação, porque é essa norma que, pressupondo a norma de obrigação do tributo e a norma de débito do Fisco, conferirá liquidez e certeza à própria compensação.

Nesse contexto, cabe transcrever, uma vez mais, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁷:

“Além das duas relações contrapostas (crédito tributário e débito da Fazenda Pública), para que a compensação se aperfeiçoe exige o art. 170 do Código Tributário Nacional que as relações tenham objetos líquidos e certos. São requisitos a ‘certeza da existência’ e a ‘determinação da quantia’ dos créditos e débitos que se pretende compensar.

Não há dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto para constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (*quantum* devido). Do mesmo modo que crédito tributário líquido e certo é aquele formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito da Fazenda Pública líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal. Tais atos, formalizando o fato do pagamento indevido, introduzem-no no sistema. Tanto o crédito tributário como o débito do fisco são líquidos e certos quando estão identificados (i) credor e devedor, (ii) o montante do objeto da prestação e (iii) o motivo do surgimento do vínculo relacional.

Liquidez e certeza referem-se à existência e determinação da dívida, tanto do fisco como do contribuinte. A constituição do crédito tributário dá-se por meio de lançamento ou mediante norma individual e concreta expedida pelo contribuinte. Quanto ao débito do fisco, será constituído por norma individual e concreta decorrente de ato administrativo de invalidação do lançamento, de decisão administrativa, de decisão judicial ou, quando autorizado em lei, por ato do próprio administrado. Em todas essas hipóteses, está presente, sempre, a linguagem reconhecida pelo ordenamento como apropriada.” (grifei).

O direito impõe suas próprias regras. E no processo de positivação das normas jurídicas – a partir das normas gerais e abstratas os sujeitos competentes têm o dever de sacar normas individualizadas e concretas – cada sujeito desempenha sua competência nos exatos limites previstos na Constituição ou na lei. É aí que o contribuinte que visa proceder à compensação deverá informá-la em GFIP ou através do formulário eletrônico *Compensação de Débitos de CPRB* ou, ainda, por meio do programa *PER/DCOMP* ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário *Declaração de Compensação*. De todo modo, uma coisa é certa: o débito tributário da fazenda deve ser formalizado em norma individual e concreta pelo próprio contribuinte, nos termos do artigo 89 da Lei n. 8.212/91, obedecendo-se as normas infralegais dispostas nas Instruções Normativas anteriormente elencadas.

Porque uma coisa é a relação jurídica aqui discutida, constituída mediante lançamento de ofício expedido nos termos dos artigos 142 e 149, V do CTN. Outra coisa, completamente diversa, é o suposto débito da fazenda para com a recorrente, o qual, aí, sim, poderá embasar a relação jurídica compensatória, de modo que o procedimento para se efetivar a norma individual e concreta da compensação, tornando a existência do débito do fisco líquida e certa, apresenta suas próprias regras, as quais não se confundem com as regras relativas ao oferecimento e análise da impugnação.

É nesse sentido que há muito vem decidindo este Tribunal:

“IMPUGNAÇÃO - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO – A apresentação de petição que não contém qualquer discordância com a exigência contida no lançamento, mas, ao contrário, manifesta expressamente a intenção de que o débito seja compensado com valores de créditos decorrentes de indébito tributário, não se caracteriza como impugnação, mas proposta de liquidação do valor devido.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p. 141.

Recurso negado.

(Processo n. 13608.000111/94-91. Acórdão n. 203-07.512, Conselheiro Relator Renato Scalco Isquierdo. Sessão de 12.07.2001. Publicado em 12.07.2001).

NORMAS PROCESSUAIS. FALTA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. A falta de impugnação específica, no Recurso Voluntário, contra os fundamentos do acórdão recorrido, toma definitiva a decisão do colegiado "a quo".

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO. SOLICITAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INOPORTUNIDADE. Em sede de impugnação de lançamento de ofício, o pedido de compensação de indébitos é descabido, porquanto, além de não expressar contestação, denota a anuência com o crédito tributário constituído e a simples oferta de meios para sua satisfação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. APRECIACÃO. COMPETÊNCIA. A delegacia de julgamento não possui competência para apreciar pedidos de compensação em sede de impugnação de lançamento.

Recurso negado.

(Processo n. 13922.000023/2001-53. Acórdão n. 203-11.235, Conselheiro Relator Eric Moraes de Castro e Silva. Sessão de 23.08.2006. Publicado em 23.08.2006).” (grifei).

Todas essas razões bem evidenciam que não caberia, aqui, analisar pedido de compensação, porque, nos termos da legislação de regência, regulamentada pelas Instruções Normativas da Receita Federal expostas anteriormente, tais pedidos estão submetidos a toda uma sistemática própria cujas regras não se confundem com aquelas relativas à apresentação e análise de recurso voluntário. Mas não é essa a hipótese dos autos.

Conforme afirmei nas linhas iniciais do voto, o recorrente não visa proceder com a compensação de valores, mas pleiteia o mero abatimento ou aproveitamento dos valores eventualmente recolhidos a título de contribuição sobre a folha de salários com os valores objeto da autuação, sendo que a diferença entre os valores efetivamente recolhidos e aqueles que deveriam ser recolhidos segundo a autoridade fiscal é de R\$ 719.356,62, que, acrescidos de juros e multa, totalizariam R\$ 1.586.149,92.

Essa situação é análoga àquela em que o contribuinte é excluído do simples e tem contra si lavrado auto de infração com exigências para cada tributo, sendo que aí os valores eventualmente recolhidos são deduzidos das exigências de mesma natureza. Esse entendimento é inclusive objeto da Súmula CARF n. 76, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Verificando-se tratar de situação análoga, entendo, com base nisso e nos fundamentos elencados no decorrer do voto, que os valores eventualmente recolhidos após o início do procedimento fiscal cujos comprovantes consta às fls. 119 a 123 sejam aqui aproveitados.

4. Da impossibilidade de manifestação sobre o Processo de Representação Fiscal para Fins Penais

Por fim, a recorrente pleiteia que seja excluída a tipificação de crime contra a ordem tributária. Todavia, não há como acolher-se tal pretensão, uma vez que o CARF não é competente para se pronunciar sobre Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. É nesse sentido que prescreve a Súmula CARF n. 28, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. **(Vinculante,** conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento para determinar o aproveitamento dos valores recolhidos após o início do procedimento fiscal cujos comprovantes constam às fls. 119 a 123.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega