



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

Processo nº 11444.001220/2009-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.709 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE PLATINA - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 30/11/2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando presente nos autos a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e períodos correspondentes, bem como a devida fundamentação legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

GILRAT. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM GERAL. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA.

O Decreto nº 6.042/07, em seu art. 2º, trouxe alterações ao Anexo V do Decreto nº 3.048/99, expedindo nova Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Riscos, majorando a alíquota aplicável à “Administração Pública em Geral” de 1% para 2%.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. RETENÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RE 595.838. VINCULAÇÃO. RICARF.

O Supremo Tribunal Federal julgou pela inconstitucionalidade da contribuição instituída no art. 22, IV da Lei 8.212/91, sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho nos autos do RE 595.828, em decisão plenária, na sistemática da Repercussão Geral.

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

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

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

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da autuação os valores constantes nos levantamentos UNI- CONTRIB SOBRE FATURA UNIMED. (ii)- Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora em relação ao valor remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09 (art. 61 da Lei nº 9.430/96), Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa. (iii)-Pelo voto de qualidade, manter o levantamento COM - GLOSA DE COMPENSAÇÃO. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto(relator), Ivacir Julio de Souza e Daniele Souto Rodrigues. Designado para redigir o acórdão vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. (iv)- No mérito: por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto a compensação.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente e Redator Designado

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão que julgou improcedente a impugnação ofertada em face do lançamento consubstanciado no DEBCAD 37.243.617-0, referente ao período de 12/2004 a 11/2008, no montante de R\$ 176.491,94 (cento e setenta e seis mil quatrocentos e noventa e um reais e noventa e quatro centavos).

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 44/51, a autuação em epígrafe desdobra-se nos seguintes levantamentos:

1. RAT – DIFERENÇA CONTRIB. RAT: corresponde à diferença de alíquota no percentual de 1% (um por cento), no período de 06/2007 a 10/2008, referente às contribuições a cargo da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. Através do Decreto nº 6.042/2007, a alíquota da referida contribuição para a atividade de “Administração Pública em Geral (CNAE 8411-6/00)”, como é o caso da autuada, foi majorada de 1% para 2%, entretanto a empresa permaneceu recolhendo no percentual da antiga alíquota.
2. UNI – CONTRIB SOBRE FATURA UNIMED: valor da contribuição incidente sobre as notas fiscais/faturas de serviços contratuais prestados por cooperados intermediados por cooperativas de trabalho, no período de 12/2004 a 11/2008;
3. COM – GLOSA DE COMPENSAÇÃO: corresponde às glosas de compensações efetuadas pela autuada em razão da declaração de inconstitucionalidade da contribuição dos agentes políticos, todavia, realizadas após tais créditos terem sido fulminados pela prescrição.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a Municipalidade apresentou defesa por meio de instrumento de fls. 113/116.

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, DRJ/RJ1, prolatou o Acórdão nº 12-35.686, fls. 125/129, para improcedente a impugnação ofertada, mantendo incólume o crédito previdenciário ali consubstanciado, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 30/11/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento de defesa quando os elementos constitutivos do auto de infração veiculam, com clareza e precisão, todos os substratos fáticos e jurídicos nos quais se fundamenta o lançamento.

MULTA CONFISCATÓRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

ART. 17 DO DEC. 70.235/72 – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A teor do art. 17 do Decreto 70.235/72, considera-se preclusa a matéria não expressamente impugnada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 134/138, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Confiscatoriedade das multas aplicadas;
2. Nulidade do auto de infração por ausência da pormenorização dos fatos geradores, culminando em cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 140, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA NULIDADE DE FALTA DE CLAREZA – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Uma análise superficial da autuação é suficiente para evidenciar a clareza na descrição dos fatos e nos fundamentos legais. O Auto de Infração faz expressa menção aos dispositivos legais infringidos, constantes no Relatório Fiscal. Ademais, o Relatório Fiscal consignou detalhadamente os levantamentos que compõem o processo em epígrafe, narrando as razões fáticas e legais, não vislumbrando, pois, qualquer restrição ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Portanto, não merece acolhida a alegação de cerceamento do direito de defesa por ausência de menção ao dispositivo legal infringido ou de clareza na descrição dos fatos.

GILRAT – ALÍQUOTA APLIVÁCEL

O GILRAT é o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho, equivalente ao antigo SAT (Seguro de Acidente de Trabalho), seu fundamento legal encontra-se no Inciso I, do Art. 195, da Constituição Federal c/c art 22, II da Lei nº 8.212/91, respectivamente:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (grifamos)

***Art. 22.** A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes. (grifamos)

O conceito de “atividade preponderante” é dado pelo Regulamento da Previdência Social, Decreto n. 3.048/99, em seu art. 202:

Art. 202. *A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º *As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

§ 2º *O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

(...)

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007). (grifamos)

Ademais, consoante o § 6º, do art. 57, da Lei nº 8.213/1991, a empresa que possuir trabalhador exposto a agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes, que comprovadamente sejam prejudiciais à saúde ou à integridade física, e que propiciem a concessão de aposentadoria especial, está sujeita ao recolhimento das alíquotas.

A contribuição para o GILRAT onera a folha de pagamento das empresas em alíquotas de 1% a 3%, de acordo com o grau de risco da atividade principal por ela exercida. A classificação do risco se dá conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e seu recolhimento é realizado junto com as demais contribuições ao Sistema S e INSS, através do pagamento da Guia da Previdência Social.

Todavia, a partir de junho de 2007, entrou em vigor o Decreto Presidencial n. 6.042, de 12/02/2007, o qual trouxe ao ordenamento jurídico alterações substanciais ao Regulamento da Previdência Social, mormente no tocante aos anexos II e V daquele regulamento, atingindo diretamente os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, na qual tiveram sua alíquota majorada de 1% para 2%. Senão vejamos:

Art. 2º Os Anexos II e V do Regulamento da Previdência Social passam a vigorar com as alterações constantes do Anexo a este Decreto.

Art. 5º Este Decreto produz efeitos a partir do primeiro dia:

I - do mês de abril de 2007, quanto aos arts. 199-A e 337 e à Lista B do Anexo II do Regulamento da Previdência Social;

II - do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto à nova redação do Anexo V do Regulamento da Previdência Social; e

III - do mês de setembro de 2009 quanto à aplicação do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social, observado, ainda, o disposto no § 6º do mencionado artigo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.577, de 2008).

Portanto, tem-se por devida a autuação realizada pela fiscalização quanto à diferença apurada da alíquota da GILRAT em 1%.

COOPERATIVAS DE TRABALHO

Quanto às cooperativas de trabalho, as contribuições devidas a cargo da empresa, tem sua disposição no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

V - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal – STF, em sessão plenária realizada em 23/04/2014, em sede de Recurso Extraordinário sob o manto da Repercussão Geral, art. 543-B do CPC, ajuizado pela Etel Estudos Técnicos Ltda., em face da União, cuja inconstitucionalidade fora declarada pela unanimidade de votos, conforme se percebe de seu trecho abaixo, *verbis*:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo amicus curiae, o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, e, pela recorrida, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 23.04.2014.

Referida decisão fora publicada na ATA Nº 10, de 23/04/2014. DJE nº 85, divulgado em 06/05/2014.

Apenas para aclarar o alcance e motivo da inconstitucionalidade, colaciona-se trecho do voto do Ministro Relator, disponibilizado no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal (<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE595838.pdf>), cuja redação é a que segue:

Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 195, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho.

Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se

confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

Ademais, o legislador ordinário acabou por descaracterizar a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 representa nova fonte de custeio, sendo certo que somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

É como voto.

Por tal razão, diante da vinculação deste conselho à decisão supra, conforme arts. 62, I e 62-A do RICARF, merece ser exonerado o levantamento referente a contribuição disposta no art. 22, IV da Lei 8.212/91.

DA CONFISSÃO DE DÍVIDA EM GFIP

Um dos levantamentos, COM – GLOSA DE COMPENSAÇÃO, refere-se a glosa de compensações indevidas com créditos tributários já prescritos.

Através do RE nº 351.717-1, o STF declarou inconstitucional o art. 12, I, “h” da Lei nº 8.212/91, a qual submetia as remunerações dos agentes políticos à incidência das contribuições previdenciárias e, em seguida, tal norma teve sua execução suspensa pela Resolução nº 28/2005, do Senado Federal.

Dessa forma, surgiu para a Municipalidade o direito de restituir, o que assim fez em relação às competências 07/2001 a 09/2004. Entretanto, só fez jus à compensação a partir da competência 05/2007, de modo que os créditos referentes ao período 07/2001 a 03/2002 já se encontravam prescritos.

Tendo em vista a prescrição, a autoridade fiscal glosou apenas esse período, mantendo a compensação realizada devidamente, conforme demonstrativo de fl. 70. Foram procedidas as glosas das competências 12/2007, 01/2008, 02/2008, 06/2008 e 07/2008, cujas GFIP's seguem acostadas nas fls. 83/87.

Analisando-se a legislação tributária, percebe-se que quanto aos fatos geradores devidamente declarados em GFIP, não caberia a lavratura de auto de infração, uma vez que o referido documento é instrumento de confissão de dívida, apto ao procedimento imediato de inscrição do débito em Dívida Ativa da União em caso de não pagamento pelo prazo estipulado na legislação.

DA COMPENSAÇÃO DECLARADA EM GFIP

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

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

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

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

(...)

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

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

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

“IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS”.

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

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

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

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

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

I - quando a lei assim o determinar;

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

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

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

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

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

Nesse sentido, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”⁴

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

I - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário;”

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

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

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

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

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

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

- a) Art. 32, inciso IV: é obrigatória a transmissão da GFIP, a qual contém todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- b) Art. 32, §2º: a GFIP é instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos;
- c) Art. 33, §7º: a confissão de valores devidos constitui o crédito da previdência social, da mesma forma que o auto de infração e a notificação de lançamento;
- d) Art. 37: deve ser lavrado auto de infração apenas se os débitos não recolhidos não tiverem sido objeto de declaração em GFIP; e
- e) Art. 39, §3º: os débitos informados na GFIP e não recolhidos devem ser encaminhados para inscrição na dívida ativa da União.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos impositivos a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

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

12. *A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 facultou à Administração Tributária, nos termos da lei, a criação de instrumentos/mecanismos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do*

contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente com o escopo de conferir efetividade aos princípios da personalidade e da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

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

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

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

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

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

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

18. Os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda

Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento

declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte.”

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

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

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

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

Dessa feita, independentemente da retroação das regras introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008 nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, fato é que, ao menos desde 1997, o ordenamento jurídico pátrio atribui à GFIP a natureza de confissão de dívida, afastando qualquer providência do Fisco para o lançamento dos débitos.

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Nos casos em que não houve informação de dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária em GFIP, ou seja, quando não se formalizou a constituição do crédito tributário por meio desta declaração, mostra-se necessária a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, ressalvada a confissão do débito mediante Lançamento do Débito Confessado (LDC) ou parcelamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

10.2. Desta feita, trata-se de documento que registra a concordância ou qualquer outra manifestação do contribuinte quanto aos elementos necessários à constituição do crédito

tributário, quais sejam, os fatos geradores de contribuição previdenciária, sua base de cálculo, alíquota, competência, identificação do sujeito passivo e outras ocorrências que podem afastar seu pagamento ou diminuir-lhe o valor devido, dispensando o lançamento de ofício.

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

(...)

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

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

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

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

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”

E nem poderia ser diferente, já que a função da Cosit (Coordenação Geral do Sistema de Tributação), como se verifica de seu próprio nome, é orientar todos os Agentes

Fiscais da RFB acerca da correta aplicação da legislação tributária, bem como os contribuintes que a consultarem.

Deveras, de acordo com Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n. 203/2012, cabe à Cosit estudar e analisar a legislação tributária, bem como propor as regulamentações necessárias. Confira-se, *in verbis*:

“Art. 82. À Coordenação-Geral de Tributação - Cosit compete: (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)

I - gerenciar a elaboração, o aperfeiçoamento, a regulamentação, a consolidação, a simplificação e a disseminação da legislação tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)

II - gerenciar, em colaboração com a Suari, a elaboração, o aperfeiçoamento, a regulamentação, a consolidação, a simplificação e a disseminação da legislação aduaneira e correlata; (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)

III - analisar projetos de emenda à Constituição, projetos de lei e medidas provisórias, em todas as fases do processo legislativo, bem como minutas de decretos e outros atos complementares de iniciativa de órgãos do Poder Executivo, sem prejuízo da realização de idênticas atividades pelas demais Subsecretarias no que diz respeito às matérias de suas competências; (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)

IV - analisar as proposições e estudos de natureza tributária, aduaneira e correlata apresentados por entidades governamentais, sociais e empresariais, sem prejuízo da realização de idênticas atividades pelas demais Subsecretarias no que diz respeito às matérias de suas competências; e (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)”

Mais especificamente, compete ao Coordenador-Geral da Cosit, exatamente o servidor que assinou a Solução de Consulta Interna acima analisada, esclarecer as dúvidas quanto à legislação tributária. Veja-se o quanto disposto no citado Regimento Interno da RFB, *ipsis litteris*:

“Art. 293. Ao Coordenador-Geral da Cosit incumbe:

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

II - dirimir dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 11/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA,

Assinado digitalmente em 10/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 24/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

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

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

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

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

Embargos acolhidos

Recurso especial improvido.

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

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

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

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

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

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

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida

pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

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

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

5. Doutrina abalizada preleciona que:

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

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

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. **Não informando, o débito estará declarado e em aberto**, não ensejando a obtenção de certidão negativa." (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).

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

No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP's, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito

tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos.

(...)

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

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

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

(...)

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

7. Conseqüentemente, revela-se legítima a recusa da autoridade impetrada em expedir certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) quando a autoridade tributária verifica a ocorrência de pagamento a menor, em virtude da existência de divergências entre os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores efetivamente recolhidos mediante guia de pagamento (GP) (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.179.233/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 13.11.2009; AgRg no REsp 1.070.969/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12.05.2009, DJe 25.05.2009; REsp 842.444/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 07.10.2008; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2008, DJe 04.03.2009; e AgRg nos EAg 670.326/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 14.06.2006, DJ 01.08.2006).

8. Hipótese que não se identifica com a alegação de mero descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores

da contribuição previdenciária (artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse ponto, impende analisar, ainda que brevemente, o termo “dispensa”, que é utilizado tanto na decisão do STJ supratranscrita (*“dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado”*), na súmula acima (*“dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*), quanto na Solução de Consulta Interna n. 3/2013 (*“Por este motivo, fica a Administração Tributária dispensada dos esforços*

administrativos de lançar o crédito, notificar o sujeito passivo e garantir-lhe o contraditório). De acordo com o Vocabulário Jurídico do Prof. De Plácido e Silva (27ª Ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 480), o termo “dispensa” tem o seguinte significado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Decorre daí que a Solução de Consulta Interna n. 3/2013, ao esclarecer que os débitos já confessados em GFIP não devem ser lançados de ofício, presta clara homenagem ao

princípio da eficiência da Administração Pública, uma vez que poupa o Fisco de dispendar importantes recursos financeiros e humanos na realização de lançamentos de ofício, permitindo que os débitos sejam encaminhados direto da GFIP para cobrança.

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

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

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

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

Tem-se assim que a Administração Pública deve agir com lealdade, transparência e boa-fé com os administrados, evitando quaisquer sinais de conduta maliciosa ou malandra. Ou seja, deve a Administração Pública abster-se de práticas que afrontem o senso moral comum do cidadão.

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

Há de se questionar: é correto, justo e sensato que autos de infração que já não podem mais ser lavrados e que estão destinados ao cancelamento pelo Poder Judiciário

sejam mantidos no âmbito do CARF? A resposta moral é que não. E a resposta jurídica já foi amplamente demonstrada nas linhas anteriores.

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

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

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

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

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

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

Importante deixar claro que o fato do Fisco poder proceder à imediata cobrança dos débitos declarados em GFIP na hipótese de compensação indevida, sendo vedado o lançamento de ofício, não significa dizer que não se deve dar oportunidade ao contribuinte de insurgir-se contra a exigência, com a instauração do devido processo administrativo fiscal. Muito ao contrário, é de rigor que se permita ao contribuinte apresentar manifestação de inconformidade contra o despacho que realizar a cobrança dos débitos declarados em GFIP e indevidamente compensados, no rito previsto no Decreto n.º 70.235/72.

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

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição, e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas

hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

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

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

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

17.1. Ora, não faria sentido dispensar tratamento diverso ao contencioso decorrente de compensação em GFIP considerada indevida, tendo em vista que esta modalidade de extinção do crédito tributário está condicionada à existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública que seja passível de restituição ou de reembolso, nos termos do caput do art.56 da IN RFB nº 1.300, de 2012 (cuja transcrição abaixo se repete), devendo ser submetida a rito específico. Tal inferência poderia ser extraída mesmo de uma interpretação lógica do caput do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.”

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

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

- a) As normas jurídicas legais e infralegais, já vigentes à época da lavratura dos autos de infração, são claras ao determinar que a GFIP representa confissão de dívida e instrumento suficiente à exigência do crédito tributário;
- b) As normas jurídicas trazidas pela Medida Provisória n. 449/2008, as quais reforçaram ainda mais o caráter constitutivo da GFIP e a impossibilidade de se realizar o lançamento de ofício quanto aos débitos lá informados;
- c) Citadas normas veiculadas pela Medida Provisória n. 449/2008 são procedimentais e, portanto, aplicam-se de imediato, inclusive quanto a fatos geradores passados, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, conforme reconhecido pelo STJ e pela CSRF;

- d) Independentemente da retroação das normas da Medida Provisória n. 449/2008, desde 1997 havia regras jurídicas que davam à GFIP o condão de constituir o crédito tributário e de ser instrumento bastante para sua exigência, afastando o lançamento de ofício;
- e) A Cosit, órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da RFB, proferiu a Solução de Consulta Interna n. 3/2013, na qual se manifesta no sentido de que, no caso de glosa de compensações relativas a débitos confessados em GFIP, as Autoridades Fiscais estão proibidas de lavrar auto de infração e os valores devem ser enviados de imediato para cobrança mediante a inscrição em dívida ativa da União dos montantes não recolhidos;
- f) As Soluções de Consulta proferidas pela Cosit são vinculantes para toda a administração tributária e representam o entendimento da RFB sobre o assunto, já tendo sido ponderados todos os aspectos jurídicos e práticos do assunto. Inclusive, este órgão é formado por diversos servidores e é responsável por questões estratégicas da RFB, contando com membros da alta cúpula do Fisco;
- g) O STJ, por meio de sua primeira Seção e em caso julgado pelo rito do artigo 543-C do CPC, já pacificou o entendimento de que a GFIP constitui o crédito tributário, ficando proibidas as Autoridades Fiscais de procederem ao lançamento de ofício dos débitos declarados em mencionada obrigação acessória;
- h) Os casos julgados no STJ pelo rito do artigo 543-C do CPC são de observância obrigatória no âmbito do CARF;
- i) O cancelamento do lançamento de ofício lavrado sem lei que o sustente atende ao princípio da eficiência da Administração Pública, pois evita gastos desnecessários do Poder Público com a realização e manutenção de lançamentos fadados ao insucesso no Poder Judiciário, bem como ao princípio da Moralidade da Administração Pública, já que seria destituída de lealdade e boa-fé a conduta de manter autuações que os Agentes Fiscais já não podem mais lavrar e que serão anuladas no Poder Judiciário; e
- j) A GFIP informa ao Fisco o montante do débito apurado originalmente, o valor das compensações e o valor final do débito a pagar. Com isso, assim como é indevido o lançamento de ofício em virtude da glosa de compensações, o Fisco pode proceder à imediata cobrança dos débitos confessados em GFIP e cujo lançamento de ofício se cancela.
- k) No caso de compensação indevida em GFIP, deverá o contribuinte ser intimado da exigência dos débitos declarados e incorretamente compensados, podendo apresentar manifestação de inconformidade, de acordo com o rito do Decreto n. 70.235/72.

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

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A Recorrente que as multas aplicadas revestem-se de caráter confiscatório, nos termos do art. 150, IV, da Carta Magna.

Ocorre, entretanto, que ao contrário do que pretende a Recorrente, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula n. 1 do CARF, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Mister destacar que os incisos I e II do Parágrafo único do art. 62 do Regimento Interno do CARF trazem exceções a essa regra, contudo, não se aplicam ao caso em tela. Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações de inconstitucionalidades se não estiverem nas exceções acima, portanto, não subsistem tais argumentos.

RECÁLCULO DA MULTA

Em relação à multa aplica, mister tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo **provimento parcial do Recurso Voluntário**, para excluir da autuação os valores constantes nos levantamentos UNI – CONTRIB SOBRE FATURA UNIMED e COM – GLOSA DE COMPENSAÇÃO, assim como para determinar o recálculo da multa de mora em relação ao valor remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96).

Marcelo Magalhães Peixoto.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Redator Designado

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

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

REsp 1440298 / RS

RECURSO ESPECIAL2014/0050267-6

Data do Julgamento 07/10/2014

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

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

...

III. O STJ consolidou o entendimento no sentido de que a declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não ocorreu, na hipótese, em observância ao princípio pas de nullité sans grief. Precedentes: STJ, AgRg no REsp 1.294.465/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/08/2014; AgRg no REsp 1.434.880/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/08/2014; EREsp 1.121.718/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, CORTE ESPECIAL, DJe de 01/08/2012.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Carlos Alberto Mees Stringari

Declaração de Voto

Conselheiro Ivacir Julio de Souza

Na forma do caput do art. 25 da Lei n 11.457, de 16 de março de 2007, a partir da data fixada no § 1º do art. 16 (1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei), os procedimentos fiscais e os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições **previdenciárias**, passaram a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Entretanto, conforme o comando do § 2º, II do art. 25 do mesmo diploma legal, o disposto no inciso I do caput deste artigo não se aplica aos processos de compensação:

"Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

II - a partir da data fixada no caput do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º O Poder Executivo poderá antecipar ou postergar a data a que se refere o inciso I do caput deste artigo, relativamente a:

I - procedimentos fiscais, instrumentos de formalização do crédito tributário e prazos processuais;

II - competência para julgamento em 1ª (primeira) instância pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada.

§ 2º O disposto no inciso I do caput deste artigo não se aplica aos processos de restituição, compensação, reembolso, imunidade e isenção das contribuições ali referidas. (...) "

Dispondo o Decreto 70.235 sobre o Processo Administrativo Fiscal-PAF, o sobredito comando **excetua as compensações** de contribuições previdenciárias das hipóteses de **constituição de contencioso sob o rito em comento**:

*"Art. 1º Este Decreto **rege o processo administrativo** de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal."*

Cumpre observar que nos itens 15 e 16 da Nota Técnica Cosit nº 21, de 2012, a Administração registra que se a compensação não obedece à lei, desnecessário efetuar novo lançamento se a dívida já fora confessada :

"15. (...)

Se a compensação não obedece à lei, não é homologada, mas a dívida já terá sido confessada para o Fisco por força do § 2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991..."

16. A declaração que habilita o Fisco a exigir a respectivo crédito é a que informa fatos geradores , base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária , e consiste no lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN. A dívida confessada inclui também o valor objeto da compensação glosada ou não homologada."

No mesmo diapasão, por relevante, alhures , em 06/2008, a Coordenação Geral de Fiscalização - Cofis, realizando Seminário para a categoria, abordou o tema, e sem excetuar as quantias informadas à título de compensação, por duas vezes registrou que , "**os valores informados em DCTF e GFIP não se sujeitam ao lançamento de ofício**, e não se submetem as disposições do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive no que se refere ao contraditório."

"Coordenação-Geral de Fiscalização - Cofis Seminário Nacional de Procedimentos Fiscais - 06.2008

6.2.1.8 DCTF, GFIP, DComp, Parcelamento e Lançamento

A RFB instituiu declarações, com caráter de confissão de dívida, aplicáveis aos tributos passíveis de lançamento por homologação. Uma dessas declarações é a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, cujos valores informados, se não recolhidos nos prazos previstos na legislação, são passíveis de cobrança amigável e de inscrição em Dívida Ativa.

Da mesma forma, também a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP é considerada confissão de dívida para as contribuições previdenciárias, à luz do § 7º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Assim, os valores informados em DCTF e GFIP não se sujeitam ao lançamento de ofício, não se aplicando, portanto, as disposições do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive no que se refere ao contraditório.

Atualmente, outro instrumento utilizado amplamente como confissão de dívida é a Declaração de Compensação – Dcomp, sendo também instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente compensados, conforme disposto no art. 17 da Medida Provisória nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03. Portanto, antes da formalização da exigência faz-se necessário analisar se o débito em questão não foi confessado via Dcomp.

***Por conseguinte, em princípio, não devem ser objeto de lançamento de ofício os valores informado em Dcomp, assim como em DCTF ou GFIP. "** (grifos de minha autoria)*

Não obstante, ressalte-se que o Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), defini em seu art. 225, **que a GFIP constitui termo de confissão de dívida**. Atenta a isso, a então Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, editou a Instrução Normativa INSS/DC nº 3/2005 estabelecendo normas previstas na sessão I - **Constituição do Crédito Tributário Mediante Confissão de Dívida**, nos art. 634 e 635 da referida Instrução . Algum

tempo depois, nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006, com ênfase nos §§§ 4º, 5º e 6º, o caput do art. 634 trazia que este débito em documento próprio, denominado Débito Confessado em GFIP - DCG, **daria início à cobrança automática independente da instauração de procedimento fiscal ou notificação ao sujeito passivo:**

"§ 4º O DCG será emitido caso as divergências contidas na intimação de que trata o § 1º deste artigo, não sejam regularizadas no prazo previsto no documento.

§ 5º Considera-se constituído o crédito tributário apurado nos termos do caput a partir do momento da declaração da obrigação tributária, mediante a entrega da GFIP, independentemente da emissão do DCG.

§) "6º O DCG dispensa o contencioso administrativo e será encaminhado à Procuradoria-Geral Federal (PGF), para fins de inscrição na Dívida Ativa e cobrança judicial, caso não seja regularizado no prazo nele previsto. (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006

Relevante destacar que não se concedera à Autoridade Administrativa a faculdade de lançar ou não o Débito Confessado em GFIP – DCG. Concordando sujeito e verbo da oração, na redação do § 1º do art. 634º o que ficara facultado à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, foi intimar ou não o sujeito passivo a regularizar as divergências eventualmente constatadas:

"§ 1º É facultado à SRP, antes da emissão do DCG, intimar o sujeito passivo a regularizar as divergências apuradas na forma do caput. (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006). Abaixo, a íntegra dos arts. 634 e 635:

***Art. 634** O sistema informatizado da SRP, ao constatar débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em documento de arrecadação previdenciária e os declarados em GFIP, poderá registrar este débito em documento próprio, denominado Débito Confessado em GFIP - DCG, o qual dará início à cobrança automática independente da instauração de procedimento fiscal ou notificação ao sujeito passivo. (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)*

§ 1º É facultado à SRP, antes da emissão do DCG, intimar o sujeito passivo a regularizar as divergências apuradas na forma do caput. (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

§ 2º A intimação prevista no § 1º será encaminhada ao sujeito passivo, a critério da SRP, por via postal, com ou sem Aviso de Recebimento, ou por meio eletrônico, e conterá: (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

I - o prazo para regularização; (Incluído pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

II - o endereço eletrônico para acesso aos relatórios com detalhamento dos valores apurados e obtenção de instruções para regularização da situação; e (Incluído pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

III - o endereço da DRP ou da UARP onde o sujeito passivo poderá comparecer, caso manifeste interesse em obter informações adicionais. (Incluído pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

§ 3º (Revogado pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

§ 4º O DCG será emitido caso as divergências contidas na intimação de que trata o § 1º deste artigo, não sejam regularizadas no prazo previsto no documento.

§ 5º Considera-se constituído o crédito tributário apurado nos termos do caput a partir do momento da declaração da obrigação tributária, mediante a entrega da GFIP, independentemente da emissão do DCG.

§ 6º O DCG dispensa o contencioso administrativo e será encaminhado à Procuradoria-Geral Federal (PGF), para fins de inscrição na Dívida Ativa e cobrança judicial, caso não seja regularizado no prazo nele previsto. (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

Seção II

Lançamento de Débito Confessado em GFIP (LDCG)

Art. 635. Quando o sujeito passivo, ou seu mandatário, espontânea e expressamente, ratificar os valores confessados na GFIP e não recolhidos, o crédito previdenciário poderá, desde que não tenha sido emitido o DCG, ser cobrado por meio do documento eletrônico denominado “Lançamento de Débito Confessado em GFIP (LDCG)”, facultada a lavratura de LDC, à critério da SRP. (NR)

§ 1º (Revogado pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)

§ 2º Caso a obrigação tributária incluída no LDCG não seja quitada nem parcelada no prazo de 30 (trinta) dias, bem como no caso de rescisão de parcelamento, o processo administrativo de lançamento, instruído com seus relatórios anexos e comprovante de entrega da correspondência que comunica ao sujeito passivo a sujeição de inclusão no Cadastro Informativo de Créditos Não-Quitados do Setor Público Federal - CADIN, será encaminhado à PGF, para fins de inscrição do crédito tributário em dívida ativa e cobrança. (Nova redação dada pela IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006)”

A IN INSS/SRP nº 14, de 30/08/2006, revogada pela IN/RFB/971, de 2009, trouxe os arts. 460 e 461 que desde então regulam a matéria na mesma forma do previsto nas revogadas Instruções:

" DOS DOCUMENTOS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

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

I - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário;

II - Lançamento do Débito Confessado (LDC), é o documento por meio do qual o sujeito passivo confessa os débitos que verifica;

III - Auto de Infração (AI), é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por AFRFB e apurado mediante procedimento de fiscalização;

IV - Notificação de Lançamento (NL), é o documento constitutivo de crédito expedido pelo órgão da Administração Tributária;

V - Débito Confessado em GFIP (DCG), é o documento que registra o débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em documento de arrecadação previdenciária e os declarados em GFIP; e

~~*VI - Lançamento de Débito Confessado em GFIP (LDCG), é o documento que registra o débito decorrente de ratificação espontânea e expressa do sujeito passivo referente aos valores confessados na GFIP, não recolhidos nem incluídos em DCG. (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*~~

~~*Seção I*~~

~~*Da Constituição do Crédito Tributário Mediante Confissão de Dívida (DCG e LDCG)*~~

Da Constituição do Crédito Tributário Mediante Confissão de Dívida (DCG) (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n 1.027, de 20 de abril de 2010)

Art. 461. O sistema informatizado da RFB, ao constatar débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em documento de arrecadação previdenciária e os declarados em GFIP, poderá registrar este débito em documento próprio, denominado Débito Confessado em GFIP (DCG), o qual dará início à cobrança automática independente da instauração de procedimento fiscal ou notificação ao sujeito passivo.

§ 1º É facultado à RFB, antes da emissão do DCG, intimar o sujeito passivo a regularizar as divergências apuradas na forma do caput.

§ 2º A intimação prevista no § 1º será encaminhada ao sujeito passivo, a critério da RFB, por via postal, com ou sem Aviso de Recebimento, ou por meio eletrônico, e conterà:

I - o prazo para regularização;

II - o endereço eletrônico para acesso aos relatórios com detalhamento dos valores apurados e obtenção de instruções para regularização da situação; e

III - o endereço da unidade da RFB onde o sujeito passivo poderá comparecer, caso manifeste interesse em obter informações adicionais.

§ 3º O DCG será emitido caso as divergências, contidas na intimação de que trata o § 1º, não sejam regularizadas no prazo previsto no documento.

§ 4º Considera-se constituído o crédito tributário apurado nos termos do caput a partir do momento da declaração da obrigação tributária, mediante a entrega da GFIP, independentemente da emissão do DCG.

§ 5º O DCG dispensa o contencioso administrativo e será encaminhado à PGFN, para fins de inscrição na Dívida Ativa e cobrança judicial, caso não seja regularizado no prazo nele previsto. "

De tudo que foi exposto, dar provimento ao lançamento de ofício se mostra temerário tendo em vista que nas hipóteses em que noutras circunstâncias em que constatar-se que as compensações eram de ser glosadas e a autoridade agiu no rigor da lei, inscrevendo de plano os valores então confessados diretamente em dívida ativa, a presente decisão, ainda que no mérito não confira êxito a autuada, torna o procedimento paradigma para que os não contemplados com o procedimento em comento reclamem tratamento isonômico ou seja permitir que, mediante impugnação se constitua o contencioso facultando-lhes guerrear, inclusive no judiciário, depois do trânsito em julgado nas instâncias administrativas fatos geradores, sem dúvida, incontestes "*ab initio*".

As razões expostas impõem acompanhar o i. Relator, não por motivos do mérito mas na preliminar de nulidade, em face de que cumprir o legalmente estabelecido com imparcialidade e exatidão, não obstante se apresentar como obrigação de ofício, são determinações reiteradas no art. 41, IV do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ressalto, contudo, que meu convencimento não quer, de modo algum, suscitar que entendimento diverso possa estar ferindo o sobredito regimento:

"Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos"

Ivacir Julio de Souza.