



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

Processo n° 13433.720006/2013-81
Recurso n° 003.428 Voluntário
Acórdão n° **2302-003.428 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente MUNICÍPIO DE PAU DOS FERROS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/05/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

LANÇAMENTO. RELATÓRIOS FISCAIS. VÍCIO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste vício de nulidade no lançamento tributário cujos relatórios típicos descrevem, de forma clara, discriminada e detalhada, a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados no Auto de Infração.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes

e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O direito de pleitear restituição ou reembolso ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos contados do recolhimento ou do pagamento indevido.

O Supremo Tribunal Federal, após o julgamento do RE nº 566.621/RS, submetido ao regime de repercussão geral, determinou a aplicação do prazo quinquenal contados da data do recolhimento ou do pagamento indevido às ações ajuizadas após 09/06/2005, data de vigência da LC nº 118/05.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e conseqüente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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

A volitiva e consciente declaração em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos sabidamente inexistentes implica caracterização de falsidade de declaração, circunstância que enseja a aplicação da multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

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

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

MULTA ISOLADA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

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

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida, negar-lhe provimento, mantendo a glosa de compensação de contribuições previdenciárias efetuada com créditos não materialmente comprovados, bem como a imposição de multa isolada, por compensação indevida, na forma do artigo 89, §10º, da Lei nº 8.212/91, frente à volitiva e consciente declaração em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos destituídos dos atributos de liquidez e certeza.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Wilson Antonio de Souza Correa, André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/05/2012.

Data da lavratura dos AIOP: 16/08/2013.

Data da ciência dos AIOP: 29/08/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.008.346-3 e 51.008.347-1, decorrentes de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 36/74.

De acordo com o Relatório Fiscal, o presente lançamento decorre do descumprimento de obrigações tributárias (principais e acessórias), representadas pelos seguintes Autos de Infração:

- 51.008.346-3 - Relativo às contribuições previdenciárias de que tratam os inciso I ao III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências de 01 a 12/2009, bem como glosa de compensações indevidas, ocorridas nas competências de 02/2009 a 04/2012;

- 51.008.347-1 - Relativo à multa isolada – 150% do valor compensado irregularmente, nas competências de 05/2010 a 05/2012 (não contínuo); Acrescenta, o referido relatório, que:

Os valores lançados são decorrentes:

a) Da glosa dos valores compensados indevidamente na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP nas competências fevereiro de 2009 a abril de 2012 e da multa isolada aplicada em função destas compensações;

b) Da contribuição previdenciária patronal relacionada a fatos geradores não declarados nas GFIP das competências janeiro a dezembro de 2009, inclusive a gratificação natalina - décimo terceiro salário (competência 13/2009), além da contribuição destinada ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/GILRAT).

c) Das diferenças de RAT/GILRAT oriundas de informação de alíquota a menor desta contribuição nas GFIP das competências janeiro a dezembro de 2009, inclusive o décimo terceiro salário.

Em relação à compensação realizada, o contribuinte informou que efetuou tal procedimento com base em suposto crédito de contribuição previdenciária decorrente:

- Das remunerações pagas aos detentores de mandato eletivo nas competências fevereiro de 1998 a setembro de 2004, período em que as referidas contribuições foram declaradas indevidas pelo Supremo Tribunal Federal – STF;

- Do pagamento indevido de contribuição sobre verbas de natureza indenizatória nas competências 01/2000 a 05/2011;
- De contribuição indevidamente recolhida a título de SAT/RAT (Seguro de Acidente de Trabalho/Risco de acidente de Trabalho) entre julho de 2007 a fevereiro de 2011;
- De pagamentos a maior no período de julho de 2001 a abril de 2010, verificados através do extrato CCORGFIP, que compara os valores declarados com os recolhidos pelo Ente Estatal e/ou retidos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 2476/2526.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-48.365 17ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 4122/4176, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 24/02/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 4188.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 4192/4209, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o Auto de Infração padece de vício formal e material, por ofensa ao inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, porque o lançamento prescindiu da descrição correta e apurada da análise da ampla documentação da qual dispunha o Fisco;
- Que o princípio da verdade material impõe que o arbitramento seja realmente a última solução para o cálculo de um tributo, adotada quando não é possível, de nenhuma maneira, conhecer, ao menos aproximadamente, a efetiva realidade a ser "arbitrada";
- Que é ilegal a cobrança de compensações glosadas, referentes ao recolhimento do Terço Constitucional de Férias, parcela declarada ilegal, nos autos do Resp nº 1.230.957-RS, em julgamento submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC;
- Que a alíquota de SAT/RAT é de 1%;
- Que a multa isolada é confiscatória, além de infringir a razoabilidade e proporcionalidade;
- Que o Auditor-Fiscal deveria ter lançado mão das reduções previstas no §3º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009;

Ao fim, requer a desconstituição dos Autos de Infração, com a consequente homologação dos valores compensados no período fiscalizado, e a emissão de Certidão Negativa de Débitos (Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa);

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 24/02/2014. Havendo sido o recurso voluntário postado na Agência de Correios no dia 21/03/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Alega o Recorrente que o Auditor-Fiscal deveria ter lançado mão das reduções previstas no §3º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009.

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa aos Autos de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal matéria não foi aventada pelo Sujeito Passivo em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute, não se instaurando em relação a ela qualquer litígio, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

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

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

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

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada originariamente em grau de Recurso Voluntário.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Com efeito, o objeto imediato do Recurso Voluntário é a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, enquanto que o lançamento em si considerado figura, tão somente, como o objeto mediato da insurgência.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, haja vista que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico, além de outras eventualmente dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas em sede de impugnação ao lançamento, não poderá ser conhecida por este Colegiado, em virtude da preclusão.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA ALEGADA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Alega o Recorrente que o Auto de Infração padece de vício formal e material, por ofensa ao inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, porque o lançamento prescindiu da descrição correta e apurada da análise da ampla documentação da qual dispunha o Fisco;

Não !

Merece ser iluminado que o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos, Discriminativos, bem como seus respectivos anexos, os quais devem ser compulsados em seu conjunto, e de cuja sinergia emergem as condições de contorno específicas do crédito tributário em constituição.

Dada à complexidade do procedimento, cada elemento constitutivo do lançamento há que ser interpretado e digerido com o olhar clínico que o seu propósito finalístico assim demanda, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, de quem os analisa e interpreta.

Com efeito, por se tratar o lançamento de um procedimento administrativo de cunho eminentemente jurídico, nada mais natural e exigível que os termos que o compõem obedeçam à lógica e ao jargão jurídico. Tal característica, logicamente, não o invalida. Ao contrário, lhe confere a precisão terminológica adequada à sua perfeita compreensão e alcance. Fosse um documento médico, de Tecnologia de Informação ou de engenharia, exigíveis seriam os jargões médico, de informática ou de engenharia, respectivamente, não o jurídico.

No presente caso, mediante a lavratura dos Autos de Infração em debate, houve-se por constituído crédito tributário decorrente de glosa de valores indevidamente compensados, declarados em GFIP nas competências fevereiro/2009 a abril/2012 e da multa isolada aplicada em função destas compensações; contribuição previdenciária patronal relacionada a fatos geradores não declarados nas GFIP das competências janeiro a dezembro/2009, inclusive a gratificação natalina - décimo terceiro salário (competência 13/2009), além da contribuição destinada ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/GILRAT), bem como diferenças de RAT/GILRAT oriundas de informação de alíquota a menor desta contribuição nas GFIP das competências janeiro a dezembro de 2009, inclusive o décimo terceiro salário.

Todas as informações postadas no parágrafo precedente encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal, a fls. 36/74, e seus anexos, bem como nos demais relatórios que integram o lançamento sub examine, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem.

Almejando brindar a máxima clareza e precisão aos fatos e elementos de constituição do crédito tributário em realce, a Fiscalização honrou elaborar uma variedade de demonstrativos, aviados em planilhas anexas ao Relatório Fiscal, conforme se vos segue:

- Planilha 01 - Servidores com recebimento de férias na rubrica 49 - 1/3 de Férias;
- Planilha 02 - Recolhimentos das obrigações previdenciárias correntes da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros (07/2001 a 04/2010);
- Planilha 03 - Comparativo das Liquidações X Recolhimentos da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros (2005 a 2008);
- Planilha 04 - Liquidações da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros em 2005;
- Planilha 05 - Liquidações da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros em 2006;
- Planilha 06 - Liquidações da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros em 2007;
- Planilha 07 - Liquidações da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros em 2008;
- Planilha 08 – Determinação da base de cálculo dos segurados empregados omitida em GFIP em 2009;
- Planilha 09 - Liquidações consideradas base de cálculo de contribuição previdenciária - segurados empregados em 2009;
- Planilha 10 - Histórico das liquidações relacionadas aos segurados empregados em 2009;
- Planilha 11 - Determinação da base de cálculo dos segurados contribuintes individuais omitida em GFIP em 2009;
- Planilha 12 - Liquidações consideradas base de cálculo de contribuição previdenciária em 2009 – Seg. contribuintes individuais;
- Planilha 13 - Determinação da base de cálculo dos segurados contribuintes individuais (Frete/Transportadores Autônomos) omitida em GFIP em 2009;
- Planilha 14 - Liquidações consideradas base de cálculo de contribuição previdenciária – Seg. contribuintes individuais (Frete/Transportadores Autônomos) em 2009;
- Planilha 15 - Demonstrativo da diferença de contribuição relativa à alíquota RAT em GFIP.

Além dos demonstrativos acima citados, o presente o Auto de Infração encontra-se também instruído com os seguintes relatórios:

- DCCTP – Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo;
- IPC – Instruções Para o Contribuinte;
- VÍNCULOS – Relatórios de Vínculos;
- DD - Discriminativo do Débito (DEBCAD 51.008.346-3 e 51.008.347-1);
- FLD - Fundamentos Legais do Débito (DEBCAD'S 51.008.346-3 e 51.008.347-1);
- RL – Relatório de Lançamentos (DEBCAD 51.008.346-3 e 51.008.347-1).

Os Relatórios Fiscais suso referidos informam de maneira clara e precisa a matéria tributável e as bases de cálculo da exação em apreço, assim como os procedimentos adotados pela Autoridade Lançadora na condução da ação fiscal. Informam igualmente os documentos analisados e os fatos geradores apurados, as bases de cálculo e as alíquotas correspondentes a cada uma das contribuições sociais ora lançadas, destacando, ainda, os valores de dedução legal considerados, assim como os códigos de levantamento associados.

O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo informa, de maneira analítica, a natureza jurídica das parcelas que integram o crédito tributário em questão, assim como seus valores absolutos.

O relatório IPC - Instruções para o Contribuinte informa os procedimentos a serem adotados pelo Sujeito Passivo para a regularização do débito ora em constituição, e para o oferecimento de impugnação ao vertente lançamento, da mesma forma que apresenta as hipóteses cabíveis de redução de multas punitivas aplicadas ao Contribuinte.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo de Débito, de forma discriminada por rubricas, alíquota, valor absoluto, base de cálculo, competência e estabelecimento, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, as GPS recolhidas, os valores de dedução legal e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra a presente notificação fiscal e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa recorrente.

O Relatório de Lançamentos relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental. Ele registra de forma discriminada por estabelecimento, competência e levantamento, dentre outras informações, a natureza jurídica e o montante absoluto da base de cálculo do tributo lançado, o código e natureza da contribuição, assim como eventuais deduções a que faz jus o contribuinte.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram

devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, assim como no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD.

Há que se registrar que o relatório Fundamentos Legais do Débito é elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Compõem, ainda, a instrução do vertente Processo Administrativo Fiscal os seguintes documentos e elementos de prova, bem como índice de documentos a fls. 2466/2471.

- Termo de Início de Procedimento Fiscal e demais Termos de Intimação e Constatação expedidos pela fiscalização;
- Resposta do contribuinte e seus anexos (documentos 01 a 14);
- Extrato CCORGFIP das Compensações Informadas em GFIP 022009 a 042012;
- Extrato GFIPWEB - Telas principias das competências 022009 a 042012;
- Consulta recolhimentos do conta corrente da Prefeitura - competências 021998 a 092004;
- Consulta recolhimentos do conta corrente da Câmara Municipal - competências 022009 a 042014;
- Recibo de entrega de arquivos digitais das Folhas de Pagamento, Empenhos e Balancetes da Prefeitura nos anos de 2006 a 2010;
- Relatório Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo – DCBC das GFIP da Câmara Municipal de Pau dos Ferros no período de 01/1999 a 09/2004, extraídas dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB;
- Consulta valores do CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais, relativo ao Ex-prefeito do período abrangido pelas competências 01/1999 a 09/2004;

bem como no que se refere às contribuições sociais exigidas, aos valores e períodos a que se refere, aos motivos ensejadores da glosa de compensação e, ainda, quanto às multas aplicadas e às suas circunstâncias de agravamento.

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

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na "*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*" (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, "*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*" (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

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

Constituição Federal de 1988

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

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

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

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

Configurando-se o Auto de Infração como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração

Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

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

Dessarte, fulguram os assentamentos consignados no lançamento como bastante e suficiente para fazer prova do fato afirmado pela Fiscalização, em razão da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do teor do Lançamento em debate.

Com efeito, em sua defesa administrativa, em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente não produziu qualquer prova no sentido de que seria titular dos créditos tributários utilizados nas compensações informadas nas GFIP em foco.

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

A impugnação por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal, cujo mecanismo de contradita às autuações do Fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir.

Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Tal vazio, não permite a lei que seja preenchido com alegações filosóficas ou principiológicas, tampouco com argumentações de suposta ocorrência de fatos e de ações desprovidas de suporte probatório.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Malgrado as alegações apostas nesta preliminar de mérito, o Autuado demonstrou, tanto em sua impugnação ao lançamento como no Recurso Voluntário em face da decisão de primeira instância, ter compreendido com perfeição os motivos ensejadores da vertente autuação. Com efeito, os Diplomas Jurídicos e os preceitos normativos sobre os quais se alicerçam os Autos de Infração ora atacados foram enfrentados pelo Recorrente com precisão cirúrgica, da mesma forma que o fora a descrição das condutas típicas infracionais apuradas pelo Fisco, não se notabilizando nos instrumentos de bloqueio acima delineados qualquer argumentação desvinculada ou alheia à autuação que tornasse verossímil a alegação de que, concretamente, houve por cerceado o direito de defesa do sujeito passivo recorrente, fato que revela terem os relatórios fiscais integrantes deste Processo Administrativo Fiscal cumprido fielmente o papel que lhe fora atribuído pela lei.

Como visto, verifica-se que os Autos de Infração em relevo foram lavrados em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria. O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIPF, TCCIF, TIF, e TEPF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao autuado.

Não vislumbramos, portanto, qualquer vício na formalização do presente Auto de Infração a amparar a alegação de nulidade, razão pela qual rejeitamos tal preliminar.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

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

3.1. DO ALEGADO ARBITRAMENTO

Alega o Recorrente que o princípio da verdade material impõe que o arbitramento seja realmente a última solução para o cálculo de um tributo, adotada quando não

é possível, de nenhuma maneira, conhecer, ao menos aproximadamente, a efetiva realidade a ser "arbitrada".

No caso em exame, todavia, não se houve por empreendido qualquer procedimento de arbitramento de base de cálculo. De maneira alguma.

A matéria tributável houve-se por apurada, diretamente, dos documentos apresentados pelo Autuado, em razão de intimação formal mediante termo próprio, documentos esses elaborados e confeccionados sob a responsabilidade, comando e domínio do Recorrente.

No que se refere à contribuição previdenciária não declarada em GFIP nas competências 01/2009 a 13/2009, os fatos geradores e respectivas bases de cálculo que ensejaram tais lançamentos foram apurados com base nos processos de empenhos da Prefeitura Municipal de Pau dos Ferros/RN, apresentados em meio digital, no padrão MANAD, conforme Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, anexos, e nas informações das GFIP disponíveis nos sistemas informatizados da Receita Federal. Tais lançamentos são decorrentes dos serviços prestados por segurados obrigatórios da Previdência Social - segurados empregados e contribuintes individuais -, nas competências 01/2009 a 13/2009.

Quanto à contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, tais diferenças decorreram do fato de o sujeito passivo ter declarado em GFIP, nas competências 01/2009 a 13/2009, alíquota de contribuição para financiamento do RAT/GILRAT de 1,0% (um por cento), quando deveria ter informado 2,0% (dois por cento), nos termos do Decreto nº 6.042/2007, com eficácia a contar da competência junho/2007.

De outro eito, a glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias decorreu da não comprovação, pelo Recorrente, da titularidade de créditos em face da Autarquia previdenciária, utilizados nas compensações mencionadas.

De fato, o Autuado declarou em suas GFIP das competências de janeiro/2009 a maio/2012 compensação de contribuições previdenciárias com créditos oriundos de recolhimentos supostamente indevidos a título de:

- Das remunerações pagas aos detentores de mandato eletivo nas competências fevereiro/98 a setembro/2004, período em que as referidas contribuições foram declaradas indevidas pelo Supremo Tribunal Federal – STF;
- Do pagamento indevido de contribuição sobre verbas de natureza indenizatória nas competências janeiro/2000 a maio/2011;
- De contribuição indevidamente recolhida a título de SAT/RAT (Seguro de Acidente de Trabalho/Risco de acidente de Trabalho) entre julho/2007 a fevereiro/2011;
- De pagamentos a maior no período de julho/2001 a abril/2010, verificados através do extrato CCORGFIP, que compara os valores declarados com os recolhidos pelo Ente Estatal e/ou retidos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM.

O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 dispõe que, para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do citado *codex*.

Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Malgrado o Poder Legislativo houvesse estatuído, expressamente, numa interpretação autêntica, que o preceito encartado em seu art. 3º possuía natureza interpretativa, sendo aplicado, portanto, a atos e fatos pretéritos, o Supremo Tribunal Federal, devidamente provocado a se manifestar sob o tema, entrou de sola na questão mandando para escanteio a retroatividade legalmente plasmada no art. 4º da citada Lei Complementar, ao fundamento de que a Lei nova havia alterado, materialmente, o termo inicial do prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

RE 566.621/RS

Rel. Min. ELLEN GRACIE

DJe de 11-10-2011

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

PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

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

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

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

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

Recurso extraordinário desprovido.

Dessa forma, a norma tributária inculpada no art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência, diga-se, a contar de 09/06/2005, conforme assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em decisão adiante ementada:

AI no EREsp nº 644.736/PE

Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI,

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

Autenticado digitalmente em 09/10/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DJe de 27/08/2007

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

A Primeira Seção do STJ, quando do julgamento do REsp 1.002.932/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "*O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a*

mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova." (RESP 1.002.932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25/11/2009) (os grifos são nossos)

REsp 1153433 / RS

Rel. Min. CASTRO MEIRA

DJe de 22/03/2010

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. PRESCRIÇÃO.

1. *Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação – não sendo esta expressa – somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (REsp 435.835/SC, julgado em 24.03.04).*

2. *Na sessão do dia 06.06.07, a Corte Especial acolheu a arguição de inconstitucionalidade da expressão "observado quanto ao art. 3º o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172/1966 do Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 (REsp 644.736-PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).*

3. *Nessa assentada, firmou-se o entendimento de que, "com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição de indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova".*

4. *Esse entendimento foi ratificado no julgamento do REsp nº 1.002.932/SP, Rel. Min. Luiz Fux (DJe de 18.12.09), submetido ao colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC.*

5. *Recurso especial provido.*

No caso ora em apreciação, os pagamentos efetuados pelo Sujeito Passivo que deram origem ao crédito utilizado na compensação ocorreram em período anterior à data de vigência da LC nº 118/2005, e a compensação se deu a contar de fevereiro de 2010, de maneira que, nos termos da jurisprudência consolidada do STJ, sob o regime do art. 543-C do CPC, “a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova”.

No caso dos autos, a 1ª compensação empregando supostos créditos decorrentes de contribuições incidentes sobre a remuneração de detentores de mandato eletivo ocorreu em 14/6/2010, o que implica o aproveitamento de recolhimentos efetuados, tão somente, a contar de 14/6/2005.

Dessarte, em relação a eventuais créditos decorrentes de contribuições incidentes sobre a remuneração de detentores de mandato eletivo, há que se reconhecer que se encontram prescritos todos os possíveis créditos decorrentes de recolhimentos efetuados até 13/6/2005.

A Fiscalização demonstrou que, em relação aos vereadores, inexistiu qualquer recolhimento em data posterior a 13/06/2005.

Em relação aos prefeitos e vice-prefeitos, os seus subsídios foram declarados em GFIP nas competências 07/2001 a 12/2001, 02/2002 a 07/2002 e 09/2002 a 11/2002. Concluiu-se, portanto, que todos os pagamentos referentes a essas competências já estavam prescritos quando do início da compensação realizada pelo Recorrente.

No que tange aos supostos créditos decorrentes de pagamentos a título de “1/3 de Férias”, “Adicional 1/3 de férias”, “Abono” e “Horas Extras”, saliente-se que o Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.230.957-RS, proferido na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu não haver incidência de contribuição previdenciária sobre os 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, sobre o terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas e sobre o aviso prévio indenizado.

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

a decisão proferida no Resp nº 1.230.957 – RS ainda não é definitiva. Pendente Recurso Extraordinário no STF. Processo Suspenso por depender do julgamento do Recurso Extraordinário RE 593.068, com repercussão geral

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

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

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

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

Atente-se que boa parte dos pagamentos reclamados pelo Recorrente foram efetuados em competências já fulminadas pela prescrição. Além disso, as importâncias pagas a título de “Abono” e “Horas Extras” não ostentam natureza indenizatória, mas remuneratória, integrando para todos os efeitos o conceito jurídico de Salário de Contribuição, base de cálculo de contribuição previdenciária.

No que pertine à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme será elucidado no tópico seguinte, a contar da vigência do Decreto nº 6.042 de 12 de fevereiro de 2007, que alterou o Decreto 3.048/99, este percentual foi elevado para 2%, passando a vigorar a contar da competência junho/2007.

No que diz respeito à alegação de que o extrato CCORGFIP demonstra que o contribuinte possui valores a compensar, decorrente entre a diferença das contribuições devidas e os valores retidos sobre o FPM, a Fiscalização demonstrou, consoante relato minucioso aviado no item 5.4 do Relatório Fiscal, a fls. 53/57, que a Autuada não possua créditos a se compensar em relação aos extratos CCORGFIP e as retenções sofridas em face do FPM.

A simples comparação entre os valores declarados em GFIP com os recolhimentos efetuados não é suficiente para determinar pagamentos indevidos. Isto porque as GFIP utilizadas na comparação não continham todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, como restou demonstrado pela fiscalização.

A Fiscalização apurou ter havido o reenvio de GFIP utilizando-se a mesma chave, o que resulta na substituição da primeira pela segunda. A Fiscalização constatou que na GFIP original (1ª GFIP enviada, mas depois substituída) os valores a recolher são condizentes com a retenção e/ou recolhimentos efetuados à época. Apenas quando tais GFIP foram enviadas com atraso o valor da retenção ocorreu por estimativa e este foi um pouco superior, mas ainda assim inferior ao apurado pelas liquidações.

Prova disto foi obtida pela análise dos processos de liquidação de empenhos, demonstrando que nas GFIP enviadas não estavam declarados todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Por fim, em várias competências consta na GFIP a informação de apenas um servidor e o Ente Estatal considerou toda esta diferença como indevidamente recolhida, sem sequer atentar para o fato de que a GFIP da competência estava completamente errada.

Atente-se que o Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu Acórdão, apreciando as argumentações de defesa e os elementos de prova constantes nos autos, refutou as razões de impugnação e rechaçou os pedidos formulados pelo Município relativos à homologação da compensação, ratificando o crédito tributário na forma originária do lançamento, não reconhecendo a procedência de nenhum dos créditos alegados pelo Recorrente para fins das compensações por ele declaradas nas GFIP em realce.

Contra tal decisão, em particular, o Município Autuado não ofereceu recurso, de onde se depreende a anuência com a *decisio litis*.

Assim, inexistindo crédito, indevida é a compensação, correta a glosa, procedente o lançamento.

3.2. DA ALÍQUOTA GILRAT.

Alega o Recorrente que a alíquota de SAT/RAT é de 1%

Razão não lhe assiste.

No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta de 1988, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 9.732/98).

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.

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

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. (grifos nossos)

§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 12 de fevereiro de 2007)

§6º Verificado erro no auto enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042/2007)

§7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º.

§8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§9º A contribuição de que trata este artigo, a cargo da microempresa e da empresa de pequeno porte não optantes pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, corresponde ao percentual mínimo, nos termos do inciso I do art. 17 da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994. (Revogado pelo Decreto nº 3.265/99)

§10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)

§11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)

§12. Para os fins do §11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)

§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 6.042/2007)

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial,

restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.221/91 estabeleceu que 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*". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas **a**, **b** e **c**, do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

Como visto, o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa e deve ser realizado em função da atividade econômica preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil para rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à **notificação dos valores devidos**.

Nos termos do §1º do art. 86 da IN SRP nº 3/2005, o auto enquadramento para fins de determinação de grau de risco de acidente de trabalho será realizado pela atividade econômica da empresa, em atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, sendo oportuno ressaltar que, na hipótese de a empresa exercer mais de uma atividade econômica, o auto enquadramento se dará na atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupar o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 86. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta IN, são:

(...)

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 71, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

- a) um por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) dois por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;*
- c) três por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;*

(...)

§1º A contribuição prevista no inciso II do caput, será definida da seguinte forma:

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, obedecendo as seguintes disposições:

a) a empresa com um estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) a empresa com mais de um estabelecimento e diversas atividades econômicas deverá somar o número de segurados alocados na mesma atividade em todos os estabelecimentos, prevalecendo como preponderante a atividade que ocupe o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, considerados todos os estabelecimentos; (Redação dada pela IN SRP nº 20/2007)

d) os órgãos da administração pública direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no §9º; (Redação dada pela IN SRP nº 20/2007)

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:

a) apurado na empresa ou no órgão do poder público, o mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, considerar-se-á como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pela IN SRP nº 23/2007)

b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros;

(...)

IV - verificado erro no auto enquadramento, a SRP adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo ao lançamento do crédito relativo aos valores porventura devidos.

(...)

§9º Na hipótese de um órgão da administração pública direta com inscrição própria no CNPJ ter a ele vinculados órgãos sem inscrição no CNPJ, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do

inciso I do §1º deste artigo. (Redação dada pela IN SRP nº 23/2007)

(...)

Há que se destacar, de plano, que uma mesma atividade pode ser executada tanto pela iniciativa privada, como uma atividade econômica propriamente dita, ou seja, um meio de obtenção de lucro, bem como pela administração pública, no desempenho de um serviço público. É o que sói ocorrer nos casos de saúde, educação e cultura, dentre tantos outros. Tal segregação é relevante, pois importará enquadramento CNAE distintos.

A Tabela 1 do Anexo II da IN MPS/SRP nº 3/2005 relaciona os códigos CNAE das atividades, os correspondentes códigos FPAS e os percentuais de contribuição para o financiamento de aposentadorias especiais e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, previstos no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Os códigos FPAS são listados em ordem numérica e se vinculam ao código CNAE da atividade à qual correspondem. Para fins do disposto no art. 137 §§ 1º e 2º da IN MPS/SRP nº 03/2005 deverá o sujeito passivo observar rigorosamente o código CNAE de sua atividade a fim de identificar o código FPAS atribuído pela Tabela 1.

Note-se que, no caso da atividade de ensino, se a atividade for prestada pela iniciativa privada, o seu enquadramento no código FPAS será o 574 - ESTABELECIMENTO DE ENSINO – SOCIEDADE COOPERATIVA (estabelecimento no qual se explora a atividade econômica relacionada ao ensino), conforme tabela que ora se vos segue:

ANEXO II - IN 03/2005 - TABELA 1			
CNAE	RAT	FPAS	Descrição da atividade
8513-9/00	1,00%	574	Ensino fundamental
8520-1/00	1,00%	574	Ensino médio
8531-7/00	1,00%	574	Educação superior - graduação
8532-5/00	1,00%	574	Educação superior - graduação e pós-graduação
8533-3/00	1,00%	574	Educação superior - pós-graduação e extensão
8541-4/00	1,00%	574	Educação profissional de nível técnico
8542-2/00	1,00%	574	Educação profissional de nível tecnológico

Registre-se, a fim de nocautear qualquer dúvida ainda renitente, que com a promulgação da EC nº 19/98, e o fim da obrigatoriedade do Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos, os entes federativos passaram a poder contratar servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, os quais deveriam ser mensalmente declarados em GFIP.

Houve-se então por criado o código FPAS 582, e as atividades a eles associadas, conforme tabela abaixo, extraída da IN SRP nº 3/2005.

ANEXO II - IN 03/2005 - TABELA 1			
CNAE	RAT	FPAS	Descrição da atividade
6410-7/00	1,00%	582	Banco Central

8411-6/00	2,00%	582	Administração pública em geral
8412-4/00	2,00%	582	Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais
8413-2/00	2,00%	582	Regulação das atividades econômicas
8421-3/00	2,00%	582	Relações exteriores
8422-1/00	2,00%	582	Defesa
8423-0/00	2,00%	582	Justiça
8424-8/00	2,00%	582	Segurança e ordem pública
8425-6/00	2,00%	582	Defesa Civil
8430-2/00	2,00%	582	Seguridade social obrigatória
9900-8/00	1,00%	582	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais sem acordo internacional de isenção (com acordo: FPAS 876)

Conforme se observa, as atividades associadas ao FPAS 582 são todas vinculadas às funções típicas de Estado, como **Administração pública em geral**, Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais, relações exteriores, defesa, segurança, justiça, seguridade social, etc. Nenhuma delas, de forma alguma, encontra-se relacionada com atividade econômica *stricto sensu*.

Ultrapassada tal questão, nos concentrando na identificação do código CNAE aplicado à espécie, apuramos que, tratando-se de um serviço público prestado pela administração pública, o enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas ajusta-se na Seção 'O', Divisão 84 – “ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEFESA E SEGURIDADE SOCIAL”.

Tratando-se de Administração pública representada por um único CNPJ, como assim demonstram as provas contidas nos autos, a classificação se estende pelo Grupo “84.1 Administração do estado e da política econômica e social” e se completa com a classe “84.11-6 Administração pública em geral” e subclasse “8411-6/00 Administração pública em geral”, conforme a Estrutura detalhada CNAE 2.0, a consulta na página da internet http://www2.sefaz.to.gov.br/consultas/cnae_arquivos/CNAE%202.0%20Subclasses%20-%20Estrutura%20detalhada.pdf.

Ostentando a atividade desenvolvida pela administração pública em geral classificação CNAE 8411-6/00, a esta corresponde o grau de risco médio, nos termos do ANEXO V do Regulamento da Previdência Social, que expõe a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, conforme a classificação nacional de atividades econômicas, implicando, pois, na fixação de alíquota para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho em 2%.

CNAE	ATIVIDADE	SAT
8411-6/00	Administração pública em geral	2%

8412-4/00	Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais.	2%
8413-2/00	Regulação das atividades econômicas	2%
8421-3/00	Relações exteriores	2%
8422-1/00	Defesa	2%
8423-0/00	Justiça	2%
8424-8/00	Segurança e ordem pública	2%
8425-6/00	Defesa Civil	2%

Não merece reparo, pois, o lançamento, eis que a alíquota de 2% para o SAT houve-se aplicada em estreita sintonia com as normas fixadas na legislação previdenciária.

Merece ser citado que até 31 de maio de 2007, a Administração pública tinha o seu enquadramento ajustado ao CNAE 75.11-6 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM GERAL, ao qual correspondia o grau de risco leve, e alíquota SAT/RAT de 1%.

Nada obstante, em 13 de fevereiro de 2007 houve-se por publicado no Diário Oficial da União o Decreto nº 6.042/2007 que promoveu profundas modificações no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, passando a dispor, como novo enquadramento da Administração Pública em Geral o CNAE 8411-6/00, estando a ele associado o grau de risco médio, correspondendo à alíquota SAT/RAT de 2%, aplicável a contar da competência junho/2007, inclusive, consoante inciso III do art. 5º do Decreto nº 6.042/2007.

Decreto nº 6.042/2007

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 2007, quanto à aplicação do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social, observado, ainda, o disposto no § 6º do mencionado artigo.

Não procede, portanto, a alegação de que a alíquota SAT/RAT, no período fiscalizado, seria de 1%.

Nesse contexto, mostra-se desnecessária a prova pericial solicitada pelo Recorrente, uma vez que o CNAE do município encontra-se perfeitamente definido na legislação tributária, CNAE 8411-6/00 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM GERAL, o que implica a fixação de alíquota para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho em 2%.

Merece ser enaltecido que a Recorrente apenas alega que a atividade preponderante do município seria a de ensino, sem fazer acostar aos autos, no entanto, qualquer elemento de prova do qual se possa extrair a convicção acerca da fidedignidade de tal assertiva.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

3.3. DA MULTA ISOLADA

Alega o Recorrente que a multa isolada é confiscatória, além de infringir a razoabilidade e proporcionalidade;

Sem razão.

Em primeiro lugar, merece ser destacado que inexistente qualquer sobrestamento de julgamento no CARF condizente às matérias ora em apreciação, em razão de a Portaria nº 545, do Ministério da Fazenda, de 20/11/2013, ter revogado expressamente os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Dessarte, o órgão administrativo não precisa mais esperar uma determinação expressa do Supremo Tribunal Federal (STF) para sobrestar um processo administrativo cuja a matéria está pendente de julgamento na Corte Constitucional.

O §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 estatui que nas hipóteses de compensação indevida, quando se comprove a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, *in casu*, a GFIP, o Contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual de 150% incidente sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

- I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)
- II. Multa isolada, no valor correspondente a 150% incidente sobre o valor indevidamente compensado, nos casos em que ocorrer falsidade da declaração onde a compensação houve-se por informada ao Fisco. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, pipocam alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “*falsidade da declaração*” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da *falsidade da declaração*, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“*na hipótese de compensação indevida*”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“*quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva

ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por *falsidade de declaração*?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa *falsidade de declaração*?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de *falsidade*?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui o direito creditório declarado, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo “*falsidade de declaração*”, tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o *codex* tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de *falsidade de declaração*, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpra salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Crime culposo (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, *verbatim*:

Lei nº 4.502/64

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

§2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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

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

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

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

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

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

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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

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

Instrução Normativa RFB nº 900/2008**SEÇÃO V****DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em estudo, o Autuado declarou em suas GFIP das competências de janeiro/2009 a maio/2012 compensação de contribuições previdenciárias com créditos inexistentes oriundos de recolhimentos supostamente indevidos a título de:

- Remunerações pagas aos detentores de mandato eletivo nas competências fevereiro/98 a setembro/2004, os quais créditos já haviam sido extermiados pela prescrição;
- Pagamento indevido de contribuição sobre verbas de natureza indenizatória nas competências janeiro/2000 a maio/2011, muito embora tais rubricas possuíssem natureza remuneratória, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não possuindo o Autuado qualquer provimento judicial lhe concedendo tais créditos, tampouco lhe autorizando tal compensação;
- Contribuição recolhida a título de SAT/RAT, entre julho/2007 a fevereiro/2011, as quais se revelavam efetivamente devidas, nos termos do Decreto nº 6.042/2007, não gerando, portanto, para o Recorrente qualquer crédito;
- Retenções sofridas no Fundo de Participação dos Municípios – FPM, no período de julho/2001 a abril/2010, as quais não cobriam, sequer, as contribuições previdenciárias decorrentes dos fatos geradores declarados nas GFIP originárias;

Deve-se considerar também nesse mister que a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei para se escusar do cumprimento de obrigação a todos imposta, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, instituindo-se presunção absoluta de que todos conhecem a lei.

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

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

Nesse contexto, mesmo ciente de que não possuía direito creditório algum, ainda assim a Recorrente informou em suas GFIP compensação de contribuições previdenciárias nas competências janeiro/2009 a maio/2012.

Todas essas informações e os respectivos elementos de prova encontram-se, um a um, descritos e presentes nos autos do vertente Processo Administrativo Fiscal, demonstrando e comprovando a efetiva presença de todos os elementos objetivos e subjetivos da falsidade ideológica consistente na consciente inserção nas GFIP de declaração diversa daquela que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar o Direito do Fisco Federal relativo às contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas.

A falsidade se manifesta, portanto, na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um suposto e sabidamente inexistente direito creditório, com o fim de prejudicar o direito do Fisco Federal de constituir o crédito tributário correspondente, e de alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: a inexistência e o montante do direito creditório reclamado.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

(...)

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

Não procede, igualmente, a alegação de que a multa isolada seria confiscatória, além de infringir a razoabilidade e proporcionalidade;

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuidando *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

(...)

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

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

Cite-se, ademais, que a norma constitucional tributária é expressa ao vetar o efeito confiscatório aos tributos, não a multas punitivas, as quais possuem natureza jurídica totalmente distinta. Tributo configura-se como a própria obrigação principal devida pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, em razão da ocorrência real do fato gerador tributário estatuído na lei. A multa isolada, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade decorrente de falsidade de declaração obrigatória a ser prestada ao Fisco.

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

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

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

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa punitiva é evitável.

Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso

a inflição de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

Nesse viés, ao ignorar as normas tributárias cogentes, e ao empregar meios ardilosos para fugir da tributação, o Infrator volitivamente se coloca em situação de risco calculado perante o Fisco, consciente de que a constatação de tal irregularidade irá desaguar em pena condizente com a gravidade da infração perpetrada.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias constantes na Lei nº 8.212/91 aos princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpra-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa punitiva, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Processo nº 13433.720006/2013-81
Acórdão n.º **2302-003.428**

S2-C3T2
Fl. 4.240

3. DECISÃO

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.