



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

Processo n° 13603.723974/2012-60
Recurso n° 003.151 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.151 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente T & L COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. CFL 38. PROCEDÊNCIA.

Constitui infração às disposições inscritas nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 232 do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

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.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

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.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. artigos 5º, §3º e 61, §3º ambos da Lei nº 9.430/96.

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 para, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liège Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liège Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e **Arlindo da Costa e Silva**.

Processo nº 13603.723974/2012-60
Acórdão n.º **2302-003.151**

S2-C3T2
Fl. 1.283

CÓPIA

Relatório

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

Data da lavratura dos AIOP: 14/12/2012.

Data da ciência dos AIOP: 20/12/2012.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Florianópolis/SC que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.028.894-4, 51.028.895-2 e 51.028.896-0, consistentes em contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados, bem como decorrentes de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias e multa isolada valores compensados indevidamente, declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP no período de janeiro a dezembro de 2009, conforme descrito no Relatório Fiscal do Auto de Infração a fls. 65/71.

Informa a Autoridade Lançadora que durante os procedimentos de auditoria fiscal na folha de pagamento restou identificado que, no ano de 2009, a empresa pagou a seus empregados remunerações a título de salários, horas extras, gratificações e outras rubricas, sem a devida declaração nas GFIP, ou lançadas com divergência de valores naquele documento declaratório.

De acordo com o Relatório Fiscal, restou, também, identificado que nos meses de janeiro a maio do ano de 2009, a empresa compensou valores devidos de forma irregular, referentes a supostos créditos referentes às competências de abril/2007 a novembro/2008.

Consta, ainda, que a empresa deixou de apresentar os livros Diário e Razão do período de janeiro a setembro de 2008 e no período de outubro a dezembro/2008, apresentou-os sem os devidos registros na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais. Já, no ano de 2009 apresentou a escrituração contábil com informação diversa da realidade.

Integra, ainda, o presente processo o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 51.028.893-6, CFL 38, lavrado em desfavor do Recorrente, em razão da não apresentação dos livros Diário e Razão do período de janeiro a setembro de 2008, da apresentação dos Livros Diário e Razão do período de outubro a dezembro/2008 sem os devidos registros na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, bem como pela apresentação da escrituração contábil do ano de 2009 com informação diversa da realidade.

CFL - 38

Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar

documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista nos artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, 'j' e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, no seu valor mínimo de R\$ 16.171,20 - valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 02, de 06 de janeiro de 2012, publicada no Diário Oficial da União de 09/01/2012.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 97/114.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC proferiu Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 07-32.483 - 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 1211/1227, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 30/09/2013, conforme Termo de Abertura de Documento a fl. 1233.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1238/1273, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Cerceamento de defesa, uma vez que a Recorrente pugnou pela produção de todos os meios de provas para provar o alegado, sobre o qual não se manifestou a Turma Julgadora;
- Nulidade do MPF. Aduz que o MPF-F indica “*CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS*”, da maneira mais genérica que poderia fazê-lo, o que é, no mínimo, um desrespeito ao direito do Contribuinte de saber a finalidade da Fiscalização;

Nulidade absoluta do feito. Aduz ter pleiteado e informado ao Fisco a homologação de compensação de diversos valores que já tinham sido objeto de pedido de restituição. Alega que não poderia ocorrer o presente lançamento sem que os processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65, relativos ao pedido de compensação, fossem julgados;

- Que o Fisco, em nenhum momento, prova que a Recorrente não era detentora do crédito compensado e que, de acordo com o que preconiza o art. 142, a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do Fisco;
- Que as multas aplicadas devem ser reduzidas, na medida em que tem caráter confiscatório e sua aplicação é inconstitucional;

- Que é ilegal e inconstitucional o uso da taxa SELIC como a título de juros moratórios;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do lançamento e a extinção do crédito tributário.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 30/09/2013. Havendo sido o recurso voluntário postado na Agência dos Correios no dia 30/10/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

O Recorrente alega nulidade do MPF. Aduz que o MPF-F indica “CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS”, da maneira mais genérica que poderia fazê-lo, o que é, no mínimo, um desrespeito ao direito do Contribuinte de saber a finalidade da Fiscalização.

Requer, ainda, a declaração de nulidade absoluta do feito. Aduz ter pleiteado e informado ao Fisco a homologação de compensação de diversos valores que já tinham sido objeto de pedido de restituição. Alega que não poderia ocorrer o presente lançamento sem que os processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65, relativos ao pedido de compensação, fossem julgados.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça Impugnatória ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram, nem mesmo indiretamente, abordadas pelo Impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

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)

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)

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 em grau de recurso.

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 despidendo 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, as matérias abordadas nos primeiros parágrafos deste tópico, além de outras eventualmente dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas em sede de impugnação ao lançamento, não poderão ser conhecidas por este Colegiado em virtude da preclusão.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

O Recorrente alega cerceamento de defesa por parte do Órgão Julgador de 1ª Instância, uma vez que pugnou pela produção de todos os meios de provas para provar o alegado, sobre o qual não se manifestou a Turma Julgadora.

Sem razão.

O momento oportuno para a juntada de provas encontra-se taxativamente previsto nos artigos 15 e 16 da Lei de Regência do Processo Administrativo Fiscal, não dispondo os Órgãos Julgadores discricionariedade para deferir momento diverso.

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

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

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a **formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim***

como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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) (grifos nossos)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por força de disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos, em momento posterior à impugnação, no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Diante de tal panorama, após o oferecimento da impugnação, a juntada de novos documentos há que ser requerida não ao Órgão Julgador de 1ª Instância, como assim procedeu o Recorrente, mas, sim, ao Órgão que irá apreciar e julgar o recurso eventualmente interposto, *in casu*, ao CARF, se se tratar de Recurso Voluntário, ou à CSRF, nas hipóteses de Recurso Especial, repousando aos ombros do Peticionante o encargo processual de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo quarto do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, na hipótese de o Sujeito Passivo não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadas previstas no aludido §4º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as 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.

3.1. DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O Recorrente alega que o Fisco, em nenhum momento, prova que a Recorrente não era detentora do crédito compensado e que, de acordo com o que preconiza o art. 142, a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do Fisco;

A retórica empregada pelo Recorrente não tem o condão de inverter o ônus da prova.

Cabe iluminar, inicialmente, que no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito tributário, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o Código Tributário Nacional - CTN conferiu ao instituto da compensação os contornos jurídicos de modalidade de extinção do crédito tributário da fazenda pública em face do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos dos seus artigos 156, II ; 170 e 170-A.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo,

*antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.
(Artigo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)*

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

Atendendo ao comando do CTN, no âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei nº 8.383/91, cujo Art. 66 dispôs que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderia efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do referido dispositivo legal impôs uma restrição à compensação tributária ao dispor que a compensação, no âmbito tributário, só poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, **contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá** efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (com Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.199)*

*§1º **A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.** (grifos nossos)*

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

*§1º **Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou***

serviço oferecido à sociedade. (Redação dada pela Lei nº 9.129/95)

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

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

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

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

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

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

§8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

A redação do *caput* do Art. 89 da Lei nº 8.212/91 é de clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública, decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

Para tornar esse entendimento o mais livre de dúvidas possível, o parágrafo segundo do mesmo art. 89 complementou o respectivo *caput* dispondo que somente pode ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ou seja, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social:

- a) A cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do Art. 22, I, II e III da Lei Nº 8.212/91.
- b) As contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o Art. 24 da Lei Nº 8.212/91.
- c) As contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, conforme Art. 20 da Lei Nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

As disposições inscritas no parágrafo segundo do aludido art. 89 combinadas com as do parágrafo único do art. 11, ambos da Lei nº 8.212/91, excluem da compensação toda e qualquer espécie de crédito da empresa em face da fazenda pública que não sejam aquelas decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos artigos 20, 22, I, II e III e 24, todos da Lei Orgânica da Seguridade Social - LOSS.

Ocorre que a impossibilidade da compensação de contribuições previdenciárias com qualquer outra espécie de tributo que não os previstos nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91 não partiu de mera decisão política nem da consciência social do Legislador Ordinário. Antes, tem matriz constitucional. O inciso XI do Art. 167 da Constituição da República determina ser vedada a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, 'a', e II, da CF/88 para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social – RGPS de que trata o art. 201 da CF/88.

Constituição Federal

Art. 167. São vedados:

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

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

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

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

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

(...)

Dessarte, pela perspectiva constitucional, a destinação dos recursos provenientes das contribuições sociais a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; e das contribuições sociais a cargo do trabalhador e dos demais segurados da previdência social não pode ser outra que não o pagamento dos benefícios do RGPS, circunstância que afasta, peremptoriamente, e em definitivo, qualquer possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias com qualquer outra espécie de tributo que não os previstos nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

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

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

No presente caso, ao fundamento de ser titular de crédito tributário em favor do Fisco Federal, consistente em pagamento ou recolhimento indevido das contribuições sociais a que se referem as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, efetuados entre as competências abril/2007 e novembro/2008, o Autuado promoveu compensação de contribuições previdenciárias nas competências de janeiro a maio de 2009.

Ocorre que, em momento algum, a Autuada trouxe aos autos qualquer elemento de convicção, com aptidão a demonstrar e comprovar que era detentora de crédito tributário decorrente de recolhimentos indevidos ou recolhidos a maior nas competências de abril/2007 a novembro/2008, relativos às contribuições de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, em face da Fazenda Pública, para justificar as compensações por ela levadas a efeito nas competências de janeiro a maio/2009.

Não procede a alegação de que o Fisco, em nenhum momento, provou que a Recorrente não era detentora do crédito compensado, ou a de que, de acordo com o que preconiza o art. 142, a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do Fisco.

O presente caso não versa sobre a hipótese de lançamento de que trata o art. 142 do CTN. Nessa hipótese, a Fiscalização, verificando a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, consistentes na prestação remunerada de serviços por segurado obrigatório do RGPS, determina a matéria tributável consistente nas remunerações pagas, creditadas ou devidas a esses segurados em razão dos serviços prestados, calcula o montante devido nos termos encartados nos artigos 20 e seguintes da Lei nº 8.212/91, identifica o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária em foco e propõe a aplicação da penalidade cabível, se for o caso.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

O caso ora em julgamento, todavia, é bastante diverso. Trata da constituição de crédito tributário decorrente da glosa de compensação de contribuições previdenciárias, cujo crédito do Autuado em favor da Fazenda Pública não se houve por demonstrado e comprovado.

Aqui, o ônus da prova do crédito em face da Fazenda Pública é de quem alega possuí-lo, *in casu*, o Recorrente.

A compensação de contribuições previdenciárias configura-se como um procedimento de iniciativa exclusiva do detentor de um crédito tributário em face da Fazenda Pública. Nessa perspectiva, sendo do Contribuinte a iniciativa exclusiva para a deflagração do procedimento de compensação tributária, e sendo pressuposto para o início e desenvolvimento regular de tal procedimento a existência de um crédito líquido e certo em face da Seguridade Social, consubstanciado em contribuições previdenciárias a que se referem as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, e de titularidade do Interessado, a este compete o encargo de demonstrar a existência, liquidez e titularidade de tal crédito.

Quem alega um Direito suporta o ônus de sua demonstração e comprovação. *Onus probandi incumbit ei qui dicit, et non ei qui negat.*

Sem a devida demonstração e comprovação de crédito em face da Seguridade Social, consistente, unicamente e tão somente, nas contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, decorrentes de recolhimento indevido ou a maior que o devido, não se consuma qualquer possibilidade jurídica de compensação de contribuições previdenciárias.

No caso presente, o Recorrente realizou compensação das contribuições previdenciárias devidas nas competências de janeiro a maio/2009 utilizando-se de supostos créditos referentes a pagamento ou recolhimento indevido das contribuições sociais a que se referem as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, efetuados

entre as competências abril/2007 e novembro/2008, conforme assinalado no quadro demonstrativo exposto no item 2.1. do Relatório Fiscal, a fl. 66, e abaixo reproduzido.

MÊS/ANO	VALOR COMPENSADO	COMPETÊNCIA INICIAL	COMPETÊNCIA FINAL
jan/09	243.406,56	abr/2007	mai/2007
fev/09	461.150,25	mai/2007	out/2007
mar/09	185.880,53	nov/2007	mai/2008
abr/09	465.180,98	set/2008	nov/2008
mai/09	110.097,39	nov/2007	nov/2007

A empresa alega que as referidas compensações foram realizadas com base em um levantamento realizado por um consultor de empresas, “*utilizado para a abertura dos processos de restituição de valores retidos e até então não compensados no próprio órgão, ora fiscalizador, processos esses nº 13601.000576/2007-24, de 30/08/2007 e 13601.001075/2007-65, de 19/12/2007 ...*”.

Alega ainda o Recorrente, *in verbis*:

“Estranho, é ser lavrado Auto de Infração decorrente de suposta irregularidade de valores a serem compensados, sendo que nos referidos processos de restituição (que tiveram seus pedidos negados justamente pelas compensações) não foram detectadas quaisquer divergências dos valores conforme despacho decisório do processo nº 36918.000397/2007-29 ...”.

Tal alegação pretende esconder o sol com a peneira.

Conforme expressamente consignado no Ofício nº 039/2012/ SAORT/DRF-COM, a fls. 1200/1201, em 26/02/2007 a empresa havia protocolizado perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil o Pedido de Restituição no Processo nº 36918.000397/2007-2009, onde pleiteava as contribuições sociais retidas no percentual de 11% incidentes sobre a mão de obra contida nas notas fiscais de prestação de serviços, no período de janeiro/2003 a agosto/2006, conforme art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Posteriormente, no processo nº 13601.000576/2007-24, de 30/08/2007, a fls. 1030/1174, o Autuado informou à Secretaria da Receita Federal do Brasil ter efetuado compensações nas competências 05/2007 a 11/2007 e no processo nº 13601.001075/2007-65, de 19/12/2007, compensações nas competências 02, 03, 04, 12 e 13/2007 e de 01 a 12/2008, dos valores anteriormente pleiteados no Processo de Restituição nº 36918.000397/2007-2009, conforme se vos segue:

“A requerente efetuou Requerimento de Restituição de Retenção – REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO DA RETENÇÃO, datado de 26/02/2007, sob o nº 36918.000397/2007-2009, entretanto com base

na Instrução Normativa MPS/SRR nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 – DOU DE 15/07/15/07/2005, Título III COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E REEMBOLSO, preferiu exercer a faculdade de efetuar diretamente a compensação de valores devidos referentes a contribuição mensal. Exatamente com os créditos que tem direito a restituir no processo em epígrafe.

Sabendo da lisura do procedimento adotado, vem informar os exatos valores da compensação conforme arquivo GFIP – SEFIP e que os valores não contemplados alocados nos campos das GPS's foram devidamente recolhidos conforme cópia autêntica em anexo".
(sic)

Ocorre que, tendo ocorrido a compensação, nas competências de fevereiro/2007 a dezembro/2008, dos valores pleiteados no PAF nº 36918.000397/2007-2009 para restituição, conforme descrito nos parágrafos anteriores, o pedido de restituição aviado no PAF acima citado houve-se por indeferido, conforme consta no Despacho Decisório a fl. 1201, vazado nos seguintes termos:

“Analisadas as informações prestadas, constatou-se o seguinte:

Fica INDEFERIDO o presente pedido de restituição, tendo em vista que a empresa compensou os valores aqui pleiteados nas competências posteriores a 08/2006.

Diante do exposto:

***Não reconheço o direito creditório** do contribuinte frente à Fazenda Pública da União par a(s) competência(s) pleiteadas.*

Enquadramento Legal: Artigo 31, §2º c.c. art. 89 caput e parágrafos 4º, 8º, 9º, 10 e 11 da Lei nº 8.212/91, e alterações. Art. 17 a 19, 48 a 69 e 72 a 75 da Instrução Normativa RFB nº 900 de 2008 e alterações”.

Mediante o mesmo Ofício nº 039/2012/ SAORT/DRF-COM acima citado foi a empresa cientificada de que:

“Tendo em vista que não existe previsão legal para que a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços formalize a comunicação de que compensou os valores retidos, informamos que as comunicações serão desconsideradas e os processo serão arquivados”.

Não procede, portanto, a alegação de que “Não poderia de forma alguma ocorrer o lançamento tributário, de supostas compensações indevidas, sem que os processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65, relativos ao pedido de compensação, fossem julgados”.

Tal alegação beira à litigância de má fé.

O indeferimento do pedido de restituição e o arquivamento dos processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65 datam de janeiro de 2012 enquanto que o

Recurso Voluntário houve-se por protocolizado em 30 de outubro de 2013, ou seja, um ano e nove meses depois, fato que demonstra que o Recorrente já era bem conhecedor, há mais de ano e meio, de que os PAF acima citados já haviam sido arquivados e que o pedido de restituição ajuizado no processo nº 36918.000397/2007-2009, houvera sido INDEFERIDO, em razão de os créditos pleiteados neste Processo Administrativo Fiscal, referentes à retenção de 11% sofrida nas competências de janeiro/2003 a agosto/2006, já haviam sido compensados nas competências de fevereiro/2007 a dezembro/2008, conforme processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65.

De outro eito, a compensação realizada pela Autuada e informada à Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante as Comunicações a fls. 1131/1132 (processo nº 13601.000576/2007-24) e a fls. 1198/1199 (processo nº 13601.001075/2007-65) referem-se a retenções sofridas pela Autuada no período de janeiro/2003 a agosto/2006, conforme Ofício nº 039/2012/ SAORT/DRF-COM, de 30/12/2012, a fls. 1200/1201, enquanto que a Compensação ora glosada refere-se a supostos créditos adquiridos nas competências de abril/2007 a novembro/2008, circunstância que demonstra, cabalmente, que os créditos utilizados nas compensações comunicadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante os processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65 não guardam qualquer relação com as compensações objetos do presente Auto de Infração.

Mas não é só. Há mais.

As compensações a que se referem os processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65 foram realizadas nas competências 05/2007 a 11/2007 (processo nº 13601.000576/2007-24, de 30/08/2007) e nas competências 02, 03, 04, 12 e 13/2007 e de 01 a 12/2008 (Processo nº 13601.001075/2007-65, de 19/12/2007), enquanto que as compensações objeto de glosa no vertente Auto de Infração foram declaradas nas competências de janeiro a maio de 2009, contingência que corrobora a percepção de que os créditos utilizados nas compensações comunicadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante os processos nº 13601.000576/2007-24 e 13601.001075/2007-65 não guardam qualquer relação com as compensações objetos do presente Auto de Infração.

Por outro lado, o Autuado fez acostar aos autos diversas notas fiscais de serviços contendo o destaque da retenção de 11% a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98 e GPS Código de pagamento 2631. Tais retenções e recolhimentos, todavia, não se prestam a justificar as compensações ora objeto de glosa, em razão de as citadas notas fiscais e GPS referirem-se às competências de janeiro/2009 a maio/2009 e de setembro/2009 a dezembro/2009, enquanto que os créditos declarados pelo Recorrente para embasar as compensações ora contestadas referem-se às competências de abril/2007 a novembro/2008.

De todo o exposto, ressoa que as compensações declaradas pelo Autuado e levadas a efeito nas competências de janeiro a maio/2009 não têm por supedâneo as retenções de 11% a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, conforme alegado pela Empresa em sua defesa administrativa.

Por outro viés, mas trigo de outro campo, os lançamentos contábeis efetuados nos livros apresentados pela empresa não são idôneos a comprovar a existência de créditos em favor do Recorrente em face da Seguridade Social.

A uma, porque não demonstram a origem, se são decorrentes de recolhimento indevido ou a maior de contribuições previdenciárias; se tem por fundamento sentença judicial Transitada em Julgado; se decorrem de títulos públicos, NADA !!!

A duas, porque não indicam qual a natureza jurídica de tais créditos: se são decorrentes de recolhimento indevido ou a maior das contribuições de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91 ou de outros tributos; se consistem em títulos públicos, etc. NADA !!!!

A três, porque meros lançamentos contábeis, não cortejados pelos documentos idôneos de prova que lhe deem o esteio legal, não tem aptidão de comprovar créditos em face da Fazenda Pública. Os supostos e eventuais créditos tributários em face da Seguridade Social são demonstrados pelo confronto entre os valores devidos pelo Interessado (eficazmente demonstrados pelas folhas de pagamento, GFIP e livros fiscais) à Fazenda Pública e os valores das contribuições previdenciárias de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91 efetivamente recolhidas, comprovadas mediante os documentos de arrecadação da seguridade social (GRPS e GPS).

Tal comprovação não logrou êxito o Recorrente em demonstrar. NADA !!!!

A quatro, porque somente fazem prova em favor da empresa os livros fiscais ornados com todas as formalidades legais, conforme assim estatui o art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69.

Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Art 8º Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais.

Outro não é o Direito positivado no art. 226 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil, que estatui que os Livros e Fichas dos empresários e sociedades somente provam em seu favor quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco e forem confirmados por outros subsídios.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Ao sabor dos mesmos ventos também navegam as idílias que animam o art.

379 do Código de Processo Civil nº 2.200-2 de 24/08/2001

Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Art. 379. Os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

Não se deslembre que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa syndicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração, como é o caso sobre o qual ora nos debruçamos.

É bom que se esclareça que, até que os Livros Contábeis sejam devidamente autenticados pelo órgão designado pelo Estado como o competente para tal propósito, eles não se configuram como documentos fiscais para fins tributários, mas meros livros de informações empresariais para o seu escriturador, não fazendo qualquer prova em favor deste, a teor do art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69 e 226 do Código Civil. Dessarte, somente a autenticação formal aposta nos livros supra referidos tem o condão de atribuir-lhes a qualificação de “*documento fiscal*”, elemento integrante da contabilidade da empresa, na denominação assim adotada pela legislação tributária.

Assinale-se que o fato de os suso mencionados livros serem autenticados no órgão do Registro do Comércio ou do Registro Civil das Pessoas Jurídicas não lhes confere unicamente natureza jurídica comercial ou civil, respectivamente. Tais órgãos foram os designados pelo Ordenamento Jurídico como os competentes legalmente para, dentre outras funções, apreciar a observância das formalidades exigidas pela legislação, registrar

oficialmente o cumprimento de sua escrituração e atribuir-lhes a qualidade de *documento fiscal*, mediante sua autenticação formal.

A contar dessa convocação substancial, os livros acima descritos passam a integrar formalmente a contabilidade da empresa, tendo como função precípua fornecer informações presumidamente verdadeiras das operações empresariais realizadas pelo contribuinte, as quais podem ser sindicadas tanto pelas demais entidades empresariais, como também, e principalmente, pelo Estado, máxime pelos órgãos fiscais da administração tributária.

Mostra-se virtuoso salientar que a escrituração dos lançamentos contábeis deve ser realizada com base em documentos idôneos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos, sob pena de se tornar desprovida de qualquer robustez.

Os Princípios de Contabilidade estabelecidos pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, atualizados e consolidados pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.282/10, pugnam pela padronização das técnicas contábeis com o intuito de normatizar os lançamentos e relatórios contábeis, proporcionando, assim, uma interpretação uniforme das demonstrações financeiras. Estes princípios devem ser obrigatoriamente observados no exercício da profissão contábil e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Ademais, ao se aplicar os Princípios Contábeis às situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Do ponto de vista quantitativo as contas contábeis devem retratar adequadamente o valor monetário dos elementos patrimoniais que representam.

O Princípio Contábil da Oportunidade refere-se simultaneamente à tempestividade e à integridade do registro dos componentes patrimoniais e das suas mutações, sendo a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade. É o fundamento da representação fiel pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Segundo tal princípio, os registros do patrimônio e de suas variações devem ser feitos de imediato e com a extensão correta, estabelecendo que o registro contábil compreenda elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários.

No caso em apreço, apesar de formalmente intimado mediante o Termo de Início de Procedimento Fiscal a fls. 28/29, o Autuado não apresentou os livros Diário e Razão do período de janeiro a setembro de 2008; apresentou os Livros Diário e Razão do período de outubro a dezembro/2008 sem os devidos registros na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, bem como apresentou a escrituração contábil do ano de 2009 com informações diversas da realidade, fatos que motivaram a lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 51.028.893-6, CFL 38.

CFL - 38

Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados

com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Conforme já salientado alhures, o Recorrente, ao declarar em suas GFIP de janeiro a maio/2009 possuir créditos em face da Fazenda Pública decorrentes de recolhimentos indevidos ou a maior que os devidos das contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, a justificar as compensações levadas por ele a efeito nessas competências, tinha o ônus de demonstrar e comprovar a origem, a natureza jurídica e o montante de tais créditos, encargo esse não adimplido pelo Autuado, circunstância que motivou a glosa das compensações ora em debate, em razão da não comprovação da liquidez e certeza dos créditos eleitos pelo Autuado.

A Fiscalização demonstrou em seu Relatório Fiscal que os lançamentos efetuados pelo Recorrente em sua contabilidade não possuíam aptidão para comprovar tal liquidez e certeza.

A uma, porque a existência do suposto crédito encontrava registro, tão somente, em livros de escrituração imprestáveis para fazer prova em favor do Autuado, uma vez que não se encontravam ornados com as formalidades legais, não fazendo prova, portanto, em favor da empresa, a teor do art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69 e 226 do Código Civil.

A dois, porque os lançamentos contábeis houveram-se por registrados ao arrepio do Princípio Contábil da Oportunidade, não informando com a exigível precisão e objetividade as transações e eventos a que se referiam, abusando do uso de termos genéricos e abstratos, tais como, “ajuste de saldo de contas” e “diversos” para justificar créditos tributários em face da Fazenda Pública.

Adite-se a esse obsequio que o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91 estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

Tal obrigação, ao que demonstra o Relatório Fiscal, não se houve por observada pela Autuada.

A três, porque os lançamentos da contabilidade não se apresentaram escoltados pelos indispensáveis documentos de prova a lhe dar o esteio necessário, como assim determina a legislação tributária.

A quatro rês, porque é indispensável à demonstração de recolhimento indevido ou a maior que o devido, a comprovação do quanto era o efetivamente devido, mediante folhas de pagamento, GFIP, Livros Fiscais autenticados guarnecidos com os documentos de prova dos lançamentos, ou outro documento idôneo que lhe faça às vezes, e o quanto se houve por realmente recolhido em favor da Seguridade Social, à honra das contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

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, já havia refutado as razões de impugnação e rechaçado a pretensão formulada pelo Autuado, ao fundamento de que a Empresa não houvera logrado êxito em comprovar o recolhimento indevido ou a maior que o devido das contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

Conclui a DRJ/FNS, *in verbis*:

“No caso que aqui se tem, a Defendente não trouxe aos autos qualquer comprovante de que os lançamentos contábeis que deram origem a este levantamento se referem, de fato, à contribuição retida de 11% (onze por cento) incidentes sobre a mão-de-obra contida nas Notas Fiscais de Serviços, tampouco que os mesmos foram apurados em consonância com a norma de regência. Apenas juntou cópias dos processos de restituição e das GFIP's do período de 01/2009 e 12/2009.

Com efeito, tem-se que a alegação de que os levantamentos foram realizados por profissional terceirizado é de somenos importância para o deslinde da controvérsia estabelecida nos presentes autos, pois a regularidade da compensação resulta da sua conformidade com os dispositivos legais que a suporta.

Ademais, como alhures mencionado, é obrigação da empresa contratada, no caso a Defendente, a comprovação dos valores por ela compensados, não podendo transferi-la a terceiros alheios a relação tributária.

Com efeito, verifica-se que a Interessada, não obstante formal e regularmente intimada, não apresentou à fiscalização e, tampouco, apresentou com a impugnação, quaisquer documentos ou elementos capazes de invalidar ou alterar o lançamento fiscal”.

Nesse contexto, mesmo ciente de que seu pedido houvera sido denegado pelo Órgão Julgador de 1ª Instância em razão da carência de comprovação material do Direito Creditório em face do Fisco a justificar as compensações realizadas, nas oportunidades em que teve para se manifestar nos autos do processo, o Recorrente quedou-se inerte, não produzindo as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando à distância do núcleo sensível do qual se irradiaram os fundamentos de fato e de Direito que forneceram esteio aos Autos de Infração ora em debate, não logrando o Autuado acostar aos autos qualquer indício de prova material idônea e apta a desconstituir o crédito tributário que ora se formaliza.

Retornando à carga o Recorrente, agora em grau de Recurso Voluntário, formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, sem acostar aos autos qualquer elemento de convicção, tão menos indícios de prova material, com aptidão para contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, fundamentando sua defesa, agora, na sofismática argumentação de inversão do ônus da prova, que, conforme demonstrado, não se opera no caso presente.

Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos da presente autuação, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela Fiscalização Previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

Em suma: Somente pode ser restituída ou compensada contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido das contribuições sociais de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, repousando aos ombros do Interessado o ônus da comprovação da liquidez e certeza dos créditos em face da Fazenda Pública utilizados na compensação.

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

3.2. DA MULTA ISOLADA

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, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade 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?

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

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

Falsificação de documento público

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Falsidade ideológica

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

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

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

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

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

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

Crime doloso(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

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

Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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

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

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou

de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

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

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

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

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

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

Avulta, de todo o exposto, que a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento ardiso 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 fato agravado na hipótese do §10 do dispositivo legal em realce não é a mera compensação indevida, mas, sim, a ação dolosa e consciente de falsear a forma ou o conteúdo da declaração de compensação visando a iludir o Fisco Federal quanto à efetiva ocorrência dos fatos geradores.

Deve-se considerar também nesse mister que a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei para se escusar do cumprimento de lei a todos imposta, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, instituindo-se presunção absoluta de que todos conhecem a lei.

No caso em estudo, conforme detalhadamente demonstrado no item 3.1. supra, a Autuada não conseguiu demonstrar a titularidade de qualquer crédito tributário líquido e certo decorrente de pagamento indevido, ou a maior que o devido, das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ocorridos nas competências de abril/2007 a novembro/2008, a justificar as compensações por ela declaradas nas GFIP realizadas nas competências de janeiro a maio/2009, conforme quadro abaixo:

MÊS/ANO	VALOR COMPENSADO	COMPETÊNCIA INICIAL	COMPETÊNCIA FINAL
jan/09	243.406,56	abr/2007	mai/2007
fev/09	461.150,25	mai/2007	out/2007
mar/09	185.880,53	nov/2007	mai/2008
abr/09	465.180,98	set/2008	nov/2008
mai/09	110.097,39	nov/2007	nov/2007

Nesse contexto, mesmo ciente de que somente pode ser restituída ou compensada contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido, ou a maior que o devido, de contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91; mesmo tendo a consciência de que não era titular de qualquer crédito tributário líquido e certo decorrente de pagamento indevido, ou a maior que o devido, das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ocorridos nas competências de abril/2007 a novembro/2008, ainda assim a empresa declarou nas suas GFIP compensação de contribuições previdenciárias nas competências de janeiro a maio/2009, com créditos INEXISTENTES supostamente decorrentes de recolhimento indevido, ou a maior que o devido, das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ocorridos nas competências de abril/2007 a novembro/2008.

Ao assim agir a Autuada não apenas alterou a verdade sobre fato juridicamente relevante, qual seja, a de que não possuía direito creditório em face da Fazenda Pública decorrente de recolhimento indevido, ou a maior que o devido, das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91, ocorridos nas competências de abril/2007 a novembro/2008, como também prejudicou o Direito do Fisco Federal de arrecadar as contribuições previdenciárias devidas pela Recorrente, uma vez que estas deixaram de ser recolhidas em razão da compensação indevida levada a efeito pela Autuada nas competências de janeiro a maio/2009.

Diante desse quadro, há que se reconhecer que a inserção volitiva e consciente, em documento público ou particular, de declaração falsa ou diversa daquela que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar direito ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, configura-se, EM TESE, crime de falsidade ideológica, nos termos do art. 299, *caput*, c.c. art. 297, §3º, III, ambos do Código Penal Brasileiro.

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 e de alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

A falsidade se manifesta, portanto, na volitiva e consciente ação de declarar nas GFIP um suposto e sabidamente inexistente direito creditório perante a Seguridade Social, 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 de direito creditório.

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, presente 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, motivo pelo qual pugnamos pela negativa de provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, do que resulta a manutenção integral da multa isolada aplicada mediante o Auto de Infração nº 51.028.894-4.

3.3. DA MULTA COM EFEITO DE CONFISCO

O Recorrente alega que as multas aplicadas devem ser reduzidas, na medida em que tem caráter confiscatório e sua aplicação é inconstitucional.

Não procede.

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, estatuindo *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, facultada 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 seus acessórios legais, os 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 de ofício, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal.

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 de obrigação acessória.

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa punitiva é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a inflição de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

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

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

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente

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

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

Decreto nº 70.235/72

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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.

Cumpre 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.

Cumpre-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.

3.4. DA TAXA SELIC

O Recorrente argumenta ser ilegal e inconstitucional o uso da taxa SELIC como a título de juros moratórios;

Não !

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre

obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos dos artigos 5º, §3º e 61, §3º ambos da Lei nº 9.430/96, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da lavratura do presente débito.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§1º À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

§2º Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§4º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, o imposto devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não se lhes aplicando a opção prevista no § 1º.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos nossos)

Não procede, portanto, a alegação de que o uso da taxa SELIC como a título de juros moratórios seria ilegal, uma vez que tal aplicação encontra-se taxativamente prevista nos artigos 5º, §3º e 61, §3º ambos da Lei nº 9.430/96.

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressaí do julgado a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante. o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante da previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também, há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

SÚMULA CARF nº 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Dessarte, se nos afigura correta a incidência de juros moratórios à taxa SELIC, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado nos artigos 5º, §3º e 61, §3º ambos da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de

vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-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.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade erguida pelo Recorrente, relembramos que a declaração de inconstitucionalidade de leis 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.

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.

3.5. DAS DEMAIS ALEGAÇÕES.

No que tange à referência ao mês de setembro/2009, em que pese o puritanismo do Recorrente, está evidente que se trata de mero erro de escrita devido a lapso manifesto, o qual não implica nulidade, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235/72.

Ora, o vertente Auto de Infração trata de glosa de compensações tributárias indevidas realizadas nas competências de janeiro a maio de 2009, não abraçando a competência setembro/2009. Ou seja, a competência setembro/2009 é totalmente estranha ao vertente Auto de Infração.

De outro viés, o valor indevidamente compensado de R\$ 465.180,98 coincide, nos centavos, com o valor referente à competência abril/2009, conforme descrito no item 2.1) do Relatório Fiscal, e consignado como base de cálculo no Discriminativo de Débito a fl. 17, Levantamento *CO - COMPENSAÇÃO INDEVIDA*, competência 04/2009, e no Relatório de Lançamentos a fl. 09, o que deságua na compreensão de que a menção à competência setembro/2009, no lugar de abril/2009, deu-se em razão de manifesto lapso involuntário.

Por outro lado, o período de apuração do crédito referente à compensação efetuada pelo Autuado no mês de abril/2009 é de setembro a novembro/2008, conforme demonstrativo exposto no item 2.1) do Relatório Fiscal, o que coincide, integralmente, com o demonstrativo apresentado no item 2.1.7) do citado Relatório Fiscal, fato que corrobora a percepção de a referência à competência setembro/2009, ao invés de abril/2009, decorreu de manifesto lapso involuntário.

4. CONCLUSÃO

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 23/05/

2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13603.723974/2012-60
Acórdão n.º **2302-003.151**

S2-C3T2
Fl. 1.303

Pelas razões de fato e de Direito ora expendidas, CONHEÇO parcialmente do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.