



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

Processo n° 13830.721190/2013-02
Recurso n° 003.429 Voluntário
Acórdão n° **2302-003.429 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente MUNICÍPIO DE IPAUSSU - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2012

AUTO DE INFRAÇÃO CFL 93. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91.
PROCEDÊNCIA.

A empresa contratante é obrigada a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, e a recolher a importância retida no prazo e na forma previstas na legislação previdenciária em nome da empresa cedente da mão-de-obra, conforme art. 31, *caput* da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, sob pena de multa cominada no art. 283, *caput* e §3º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98 e alterações posteriores, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de reter ou que tenha arrecadado em desacordo com a lei.

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.

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

Processo nº 13830.721190/2013-02
Acórdão n.º 2302-003.429

S2-C3T2
Fl. 574

conhecida, negar-lhe provimento, mantendo a glosa de compensação de contribuições previdenciárias efetuada com créditos não materialmente comprovados, bem como a imposição de multa isolada, por compensação indevida, na forma do artigo 89, §10º, da Lei nº 8.212/91, frente à volitiva e consciente declaração em GFIP de compensação de contribuições previdenciárias com créditos destituídos dos atributos de liquidez e certeza.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

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

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2012

Data da lavratura dos Auto de Infração: 20/06/2013.

Data da ciência dos Auto de Infração: 26/06/2013.

Tem-se em pauta 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 51.032.242-5, 51.032.243-3, 51.032.244-1 e 51.032.245-0, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social decorrentes de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, bem como da retenção de 11 de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 272/285.

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

- AIOP Debcad nº 51.032.242-5 (relativo às contribuições patronais, devidas na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, calculadas no percentual de 11%, incidentes sobre valores pagos por serviços prestados na área de limpeza pública, pintura de vias públicas e zeladoria, contratados por meio de empreitada de mão-de-obra, sem que houvesse as retenções da empresa prestadora e os recolhimentos das contribuições previdenciárias respectivas por parte do tomador-contratante Município de Ipaussu - Prefeitura Municipal), no período de 01/2009 a 11/2011 (descontínuo);
- AIOP Debcad nº 51.032.243-3 (relativo à multa isolada aplicada no percentual de 150%) no período de 10/2011 a 11/2011 e 03/2012 a 06/2012 e 08/2012;
- AIOP Debcad nº 51.032.244-1 (referente às contribuições patronais, resultantes de glosas por compensações indevidas relativas às Verbas referentes a Férias, Terço de Férias e outras Verbas denominadas pelo sujeito passivo como Indenizatórias) 09/2011 a 10/2011 e 02/2012 a 07/2012;
- AIOP Debcad nº 51.032.245-0 (referente às contribuições de segurados, resultantes de glosas por compensações indevidas relativas às Verbas referentes à Férias, Terço de Férias e Verbas denominadas pelo sujeito passivo como Indenizatórias), no período 09/2011 e 02/2012 a 06/2012;
- AIOA Debcad nº 51.032.241-7 (multa por descumprimento de obrigação acessória - Código de Fundamento Legal - CFL 93);

Deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida no prazo e na forma previstas na legislação previdenciária em nome da empresa cedente da mão-de-obra, conforme art. 31, caput da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Informa ainda a Fiscalização:

- Em relação às compensações do período de 02/2012 a 07/2012, o Município não juntou as comprovações ou consolidações ou planilhas referentes aos cálculos das compensações por ele denominadas “Verbas Indenizatórias”, limitando-se a juntar cópias de consulta a SAORT, data de 01/10/2012, que sequer se encontra protocolizada.
- Que o Município intimado a apresentar relação de processos judiciais, movidos contra o INSS e/ou FRB, informou que não moveu processo judicial com relação ao RAT e/ou outros. Alega ainda possui créditos a seu favor em decorrência do recolhimento de contribuições previdenciárias sobre o RAT, férias e terço constitucional de férias, bem como verbas indenizatórias, efetuando tais compensações através das GFIPs e, conseqüentemente, reduzindo o recolhimento das contribuições previdenciárias.
- Esclarece que os segurados empregados do Município estão sujeitos ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS e que as diversas decisões judiciais favoráveis, relativamente às verbas referidas pelo sujeito passivo, são tocantes aos servidores públicos vinculados ao RPPS.
- Que a apuração de créditos relacionados ao RAT e RAT Ajustado e a conseqüente compensação de RAT realizada pelo sujeito passivo não foram exigidas neste procedimento fiscal em razão da Consulta formulada pelo sujeito passivo ainda pendente de solução junto a RFB.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 293/385.

A Prefeitura Municipal de Ipaussu, representada pelo seu Prefeito Municipal, protocolizou em 27/08/2013 pedido expresso de desistência da impugnação, a fl. 461, para os Autos de Infração DEBCAD nº 51.032.241-7, DEBCAD nº 51.032.242-5, DEBCAD nº 51.032.244-1 e DEBCAD nº 51.032.245-0, todos integrantes do presente Processo Administrativo Fiscal nº 13830.721189/2013-70, mantendo a impugnação, tão somente, em relação ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.032.243-3.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 07-34.252 - 5ª Turma da DRJ/FNS,

a fls. 475/481, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 01/04/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 484.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 485/563, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Insurge-se contra a aplicação da multa isolada;
- Afirma que a multa de ofício e a multa de mora violam o princípio do não confisco;
- Impossibilidade de correção dos débitos pela Taxa Selic;
- Que somente há incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas remuneratórias do funcionário/empregado;
- Que não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas trabalhistas: hora-extra, adicional noturno, adicional de insalubridade adicional de periculosidade, salário-maternidade, terço constitucional de férias e férias indenizadas, salário família, aviso prévio, auxílio-educação, auxílio-doença e auxílio-creche;
- Insurge-se contra o Auto de Infração relativo à retenção de 11%, incidentes sobre as notas fiscais de serviço prestados mediante cessão ou empreitada de mão de obra;

Ao fim, dentre outros pedidos, requer a anulação do Auto de Infração nº 51.032.243-3.

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 01/04/2014. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 25/04/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Alega o Recorrente que somente há incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas remuneratórias do funcionário/empregado; Afirma não incidirem contribuições previdenciárias sobre as verbas trabalhistas: hora-extra, adicional noturno, adicional de insalubridade adicional de periculosidade, salário-maternidade, terço constitucional de férias e férias indenizadas, salário família, aviso prévio, auxílio-educação, auxílio-doença e auxílio-creche.

Argumenta ainda o Recorrente a impossibilidade de correção dos débitos pela Taxa Selic e que a que a multa de ofício e a multa de mora violam o princípio do não confisco.

Por fim, insurge-se o Recorrente contra o Auto de Infração relativo à retenção de 11%, incidentes sobre as notas fiscais de serviço prestados mediante cessão ou empreitada de mão de obra.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as questões de fato e de Direito nelas aventadas constituem, exatamente, as controvérsias objeto dos Autos de Infração DEBCAD nº 51.032.241-7, DEBCAD nº 51.032.242-5, DEBCAD nº 51.032.244-1 e DEBCAD nº 51.032.245-0, todos integrantes do presente Processo Administrativo Fiscal nº 13830.721189/2013-70, cujas impugnações foram objeto de desistência expressa, conforme assentamento no documento a fl. 461.

A Fiscalização, de forma fundamentada e devidamente consignada nos relatórios integrantes dos Autos de Infração acima citados, sopesando as circunstâncias específicas do caso concreto, corroboradas pelos elementos de prova coligidos nos autos, firmou a convicção acerca da procedência dos lançamentos que efetuou e da glosa das compensações declaradas pelo Fiscalizado em suas GFIP, procedendo à constituição do crédito tributário correspondente, em atenção ao art. 142 do CTN c.c. art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Devidamente cientificado do lançamento, o Autuado, no exercício do seu constitucional direito ao contraditório e a ampla defesa, impugnou a exigência fiscal, nos termos do instrumento de defesa administrativa a fls. 293/385.

Ocorre, todavia, que a Prefeitura Municipal de Ipaussu, representada pelo seu Prefeito Municipal, protocolizou em 27/08/2013 pedido expresso de desistência da impugnação, a fl. 461, para os Autos de Infração DEBCAD nº 51.032.241-7, DEBCAD nº 51.032.242-5, DEBCAD nº 51.032.244-1 e DEBCAD nº 51.032.245-0, todos integrantes do presente Processo Administrativo Fiscal nº 13830.721189/2013-70, mantendo a impugnação, tão somente, em relação ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.032.243-3.

Por tal razão, perdem objeto as alegações de fato e de Direito suscitadas pelo Fiscalizado referentes ao mérito dos Autos de Infração DEBCAD nº 51.032.241-7, DEBCAD nº 51.032.242-5, DEBCAD nº 51.032.244-1 e DEBCAD nº 51.032.245-0, e seus efeitos fiscais, não restando mais em relação a eles qualquer litígio a ser julgado na Instância Administrativa, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Nessa perspectiva, as matérias específicas não expressamente impugnadas em sede de defesa administrativa, assim como aquelas objeto de desistência expressa pelo Sujeito Passivo, serão consideradas para todos os efeitos como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada originariamente em grau de Recurso Voluntário.

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

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

Não se mostra despicando 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 objeto de desistência expressa ou não especificamente 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, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, e nela mantidas, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, ou que tenha sido objeto de desistência expressa pelo Sujeito Passivo, 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 bem como aquelas que tenham sido objeto de desistência expressa pelo Sujeito Passivo, 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 que tenham sido objeto de desistência expressa pelo Sujeito Passivo, excluídas do 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 questões suscitadas nos primeiros parágrafos deste tópico, além de outras eventualmente dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas condizentes, tão somente, com o mérito dos Autos de Infração objeto da desistência expressa aviada no documento a fl. 461, não poderão ser conhecidas por este Colegiado, em virtude da preclusão.

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

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, bem como aquelas inerentes aos Autos de Infração DEBCAD nº 51.032.241-7,

DEBCAD nº 51.032.242-5, DEBCAD nº 51.032.244-1 e DEBCAD nº 51.032.245-0, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se há por pendente qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Dessarte, em razão da desistência expressa formulada pelo Sujeito Passivo, apenas serão abrangidas no presente julgamento as questões de fato e de Direito relativas à aplicação da multa isolada decorrente de compensação indevida de contribuições previdenciárias, veiculada no Auto de Infração nº 51.032.243-3, conforme assim pugnado no Pedido de Desistência a fl. 461.

2.1. DA MULTA ISOLADA

Insurge-se o Recorrente contra a aplicação da multa isolada.

Sem razão.

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

Ao contrário do entendimento esposado pelo Recorrente, a compensação de contribuições previdenciárias tem por fundamento jurídico o art. 170 do CTN, que confere à Lei a competência para autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública, nas condições e sob as garantias que a própria Lei estipular, ou cuja estipulação, em cada caso, a Lei atribuir à autoridade administrativa.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Com fundamento de validade no art. 170 do CTN, o legislador ordinário fez inserir na Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 89, autorizando a compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei Ordinária, com créditos decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido dessas mesmas exações, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurígeno tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardilosa.

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

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

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

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

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

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

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

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

Falsificação de documento público

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

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

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

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

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

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

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência

social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

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

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

Falsidade ideológica

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

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

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

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

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

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

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

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

Crime culposo (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

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

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

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

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

Lei nº 4.502/64

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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

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

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em estudo, consoante quadro informativo a fl. 280, o Autuado declarou em suas GFIP das competências de julho a novembro/2011 e de fevereiro a julho/2012, compensação de contribuições previdenciárias com créditos oriundos de recolhimentos supostamente indevidos:

- A título de RAT e RAT ajustado, no montante de R\$ 423.786,03. Compensação realizada nas competências de julho a setembro/2011.
- A título de Contribuição Previdenciária incidente sobre Férias e Terço Constitucional - 1/3 Férias, no montante de R\$ 312.713,63. Compensação realizada nas competências outubro e novembro/2011.
- A título de compensação de contribuição previdenciária incidente sobre “Verbas Indenizatórias”, no montante de R\$ 1.432.000,00. Compensação realizada nas competências de março a julho/2012.

Intimada a informar a regularidade da compensação, o Sujeito Passivo respondeu que os valores corrigidos, apurados por meio de cálculos de atualização em planilhas para compensação, são:

- A título de Compensação de Contribuição Previdenciária sobre Férias, o valor de R\$ 142.435,19, relativos ao período originário apurado de se 07/2006 a 12/2008, calculados na competência 07/2011.
- A título de Compensação de Contribuição Previdenciária sobre Terço Constitucional - 1/3 Férias, o valor de R\$ 170.278,44, relativos ao período originário apurado de 07/2006 a 10/2011, calculados na competência 07/2011.
- A título de Compensação Alíquota de RAT, o valor de R\$ 423.952,23, relativos ao período originário apurado de 06/2007 a 10/2011, calculados na competência 07/2011.

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

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

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

2.1.1. DAS FÉRIAS

Com relação a férias gozadas e seu respectivo adicional constitucional, estas integram o Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 195, I, 'a', da CF/88.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

Constituição Federal de 1988

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)

Saliente-se que o Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.230.957-RS, proferido na sistemática dos recurso repetitivo, decidiu não haver incidência de contribuição previdenciária sobre os 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, sobre o terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas e sobre o aviso prévio indenizado.

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

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

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

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

Com relação às férias indenizadas (não gozadas, ou pagas em rescisões) e os terços constitucionais indenizados, férias vencidas, licença prêmio em pecúnia, terço de férias vencidas, estas verbas não foram oferecidas à tributação pelo sujeito passivo, pois além de já não integrarem os salário-de-contribuição dos segurados empregados, conforme previsão no §9º da lei 8212/91, o mesmo não incluiu nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme comprovado por verificações nas folhas de pagamentos.

Logo, não há que se falar em créditos decorrentes dessas rubricas.

2.1.2. DO SAT/RAT

Com relação ao RAT, a Fiscalização efetuou a verificação conforme o disposto em Instruções Normativas, em especial a IN RFB 971/2009, como mencionado pelo sujeito passivo em seu Pedido de Consulta, inclusive analisando todos os segurados, de acordo com a função exercida por cada um, e a relação com a atividade-fim (atividade econômica) dentro do Departamento/Secretaria, através dos cadastros individualizados dos mesmos, constantes nas listagens do Código Brasileiro de Ocupações - CBO, culminando em apuração de divergências em relação ao enquadramento encontrado pelo sujeito passivo. Tais diferenças de contribuições, todavia, não estão sendo exigidas no presente procedimento fiscal em razão da referida Consulta formulada pelo sujeito passivo, e ainda pendente de solução perante a RFB.

Assim, estando pendente de julgamento a Consulta, nem o Consulente pode dispor do direito pretendido, tampouco o Fisco pode instaurar procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência.

Merece ser mencionado que a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a contar da vigência do Decreto nº 6.042 de 12 de fevereiro de 2007, que alterou o Decreto 3.048/99, teve a alíquota elevada de 1% para 2%, passando a vigorar a contar da competência junho/2007.

Portanto, na ocasião das compensações declaradas em GFIP, o Recorrente tinha plena consciência de que não era titular do direito pretendido.

2.1.3. DAS VERBAS DE “NATUREZA INDENIZATÓRIA”.

Com relação à intimação para apresentar informações sobre compensações realizadas no período de 02/2012 a 07/2012, o Sujeito Passivo se limitou a apresentar uma “Consulta a SAORT, datada em 01/10/2012”, que não se encontra sequer protocolizada no órgão, conforme pesquisa realizada no sistema de protocolo da RFB, uma vez que o sujeito passivo ao questionar a respeito das “Verbas Indenizatórias”, já se encontrava sob procedimento Fiscal, implicando em perda de espontaneidade.

Diga-se, ainda, que o Autuado, na manifestação datada de 23/11/2012, fez referências às “*Verbas Remuneratórias de caráter Indenizatório*”, juntando a suso referida consulta direcionada a SAORT, datada em 01/10/2012, na qual requer o reconhecimento do direito de não fazer incidir sobre as parcelas de natureza indenizatória (por ele entendido) na base de incidência da contribuição patronal: horas extras, férias, férias indenizadas, férias vencidas, 1/3 de férias constitucionais, licença prêmio em pecúnia, 1/3 férias vencidas, auxílio acidente, auxílio doença.

Merece ser destacado que a consulta formulada após o início de procedimento fiscal deflagrada para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada, como assim revela o caso em apreciação, não produz os efeitos que lhe são típicos, a teor do inciso III do art. 52 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada; (grifos nossos)

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Adite-se que, mesmo que a consulta houvesse sido formulada antes do início fiscal, a mera formulação de consulta não atribui qualquer direito ao Consulente, havendo que se aguardar o Trânsito em Julgado Administrativo.

Assim, estando pendente de julgamento a Consulta, nem o Consulente pode dispor do direito pretendido, tampouco o Fisco pode instaurar procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência.

Todavia, no caso presente, a consulta em tela houve-se por formulada após a instauração da ação fiscal tendente a apurar débitos tributários relativos à matéria consultada, de maneira que não se aplica a vedação contida no art. 48 do Decreto nº 70.235/72.

Registre-se que os segurados empregados do Município de Ipaussu -- Prefeitura Municipal não estão vinculados a qualquer Regime Próprio de Previdência Social - RPPS, mas, sim, ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS. As diversas decisões

judiciais favoráveis relacionadas às verbas mencionadas pelo sujeito passivo são tocantes a servidores públicos vinculados a RPPS.

Ademais, as decisões proferidas na via difusa produzem efeitos, tão somente, sobre as partes do processo, não irradiando consequências sobre os demais contribuintes.

Nessa vertente, o sujeito passivo somente poderia excluí-las da base de cálculo do Salário de Contribuição, e passasse a se compensar dos recolhimentos das contribuições previdenciárias efetivadas, se estivesse amparado por medida judicial que lhe fosse favorável, transitada em julgado. Tal medida judicial inexistente.

Em outras palavras: o Autuado não logrou comprovar o Direito líquido e certo à compensação, tampouco apurou o *quantum* possuía de créditos em favor da Fazenda Pública, bem como não atualizou e não informou os saldos de compensação que entendia lhe fossem devidos.

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

Conforme já ressaltado alhures, as rubricas relativas a férias indenizadas (não gozadas, ou pagas em rescisões) e os terços constitucionais indenizados, férias vencidas, licença prêmio em pecúnia e terço de férias vencidas não foram oferecidas à tributação pelo sujeito passivo, eis que o Município não as incluiu nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme comprovado por verificações nas folhas de pagamentos.

Por consequência, não há que se falar em créditos líquidos e certos decorrentes dessas rubricas.

Nesse contexto, mesmo ciente de que não possuía direito creditório algum, ainda assim a Recorrente informou em suas GFIP compensação de contribuições previdenciárias nas competências julho/2011 a julho/2012, conforme ilustrado no quadro a fl 280.

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

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

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

Falsidade ideológica

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

(...)

Corroborar a compreensão e conclusão de que o Autuado possuía a real consciência de que não era titular do direito creditório utilizado nas compensações ora em destaque o fato de o Recorrente ter, expressamente, desistido da impugnação aos Autos de Infração nº 51.032.244-1 e 51.032.245-0, os quais formalizaram o lançamento das contribuições previdenciárias relativas às compensações glosadas, anuindo dessarte, com o mérito do lançamento levado a efeito pela Autoridade Fiscal.

Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita pela Fiscalização a caracterização da efetiva ocorrência de compensação indevida de contribuições previdenciárias, bem como os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da falsidade ideológica 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.

Presentes estão os elementos objetivos e subjetivos da falsidade ideológica no preenchimento das GFIP. O Recorrente tinha a plena consciência de que não era titular de direito líquido e certo aos créditos utilizados na compensação e mesmo assim as declarou nas GFIP em realce.

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

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente*

para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

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

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

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

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

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

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

Quanto ao pedido de perícia, este não veio acompanhado da exposição dos motivos que a justificassem, tampouco contém a formulação de quesitos nem a qualificação do perito, devendo o pedido ser considerado como não formulado, a teor art. 16, §1º, do Decreto nº 70.235/72.

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)

*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) (grifos nossos)*

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) (grifos nossos)*

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações sejam efetivadas em nome dos advogados que subscrevem o presente recurso, deve ser mencionado que a lei determina que as intimações sejam feitas via postal, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, a teor do inciso II do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - na data do recebimento, por via postal ou telegráfica; se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal-telegráfica;

(...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Registre-se que a conveniência e comodidade do Patrono do Autuado não possui poderio suficiente para subjugar a vontade da lei. O contrário sim.

3. DECISÃO

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.