



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

Processo nº 15586.720696/2012-70
Recurso nº 002.739 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-002.739 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrentes MUNICÍPIO DE VIANA - PREFEITURA MUNICIPAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/06/2011

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.

A propositura de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual verse o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme determinado pelo §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, atinentes a questões distintas daquelas debatidas no processo judicial.

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.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. GLOSA.

A compensação de contribuições previdenciárias está sujeita a rito e condições específicas definidas na Legislação Previdenciária.

Além da indispensável comprovação da existência e liquidez do crédito, constitui-se condição *sine qua non* para a compensação de contribuições previdenciárias com créditos decorrentes de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de exercentes de mandato eletivo, com fulcro na alínea 'h' do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, declarada inconstitucional pelo STF, a retificação das GFIP originárias onde tais agentes políticos houveram-se por informados, uma vez

que estes, por ordem do STF, não mais se qualificam como segurados obrigatórios do RGPS.

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 consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. ELEMENTO CONSTITUTIVO DO TIPO OBJETIVO DA INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO DEFICIENTE DO PROCESSO.

Sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional previsto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação pelos órgãos judicantes administrativos depende da análise de tais meios de prova para sindicar a efetiva falsidade da declaração, os quais não são supráveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Recurso Voluntário Negado

Recurso de Ofício 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 negar provimento ao recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

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), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/12/2010 a 30/06/2011

Data da lavratura do AIOP: 06/08/2012.

Data da ciência do AIOP: 13/08/2012.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.009.983-1 e 51.009.984-0, decorrente de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, em virtude da não comprovação de créditos utilizados na compensação, além de multa isolada, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 14/40.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 235/253 e 268/290.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ proferiu Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 12-52.460 – 12ª Turma da DRJ/RJ1, a fls. 314/323, julgando procedente em parte, para anular o crédito tributário aviado no Auto de Infração nº 51.009.984-0, e mantendo o crédito tributário lançado mediante o Auto de Infração nº 51.009.983-1 em sua integralidade, recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 27/02/2013, conforme Aviso de Recebimento a fl. 327.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 336/359, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que é necessária a suspensão do presente Processo Administrativo Fiscal;
- Que não ocorreu prescrição;
- Que o art. 170-A do CTN é inaplicável ao caso, porque não houve contestação judicial do tributo, mas sim discussão quanto aos termos *a quo* e *ad quem* do prazo prescricional;
- Que é descabida a exigência de retificação das GFIP;
- Necessidade de manutenção da anulação da multa isolada;

Ao fim, requer o cancelamento do Auto de Infração.

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 27/02/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado em 27/03/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO – RENÚNCIA AO PAF.

O Recorrente alega não ocorreu prescrição. Aduz que, visando única e exclusivamente a afastar a prescrição, houve-se por interposta a ação judicial nº 2010.50.01.003890-6, cuja decisão judicial afastou a prescrição dos fatos geradores ocorridos após 08/04/2000.

A questão atávica à prescrição, portanto, não poderá ser objeto de apreciação e julgamento por este Sodalício, uma vez que, em tal louvor, abdicou tacitamente o Recorrente de debatê-la na esfera administrativa.

Assentado que a citada medida judicial versa sobre a mesma matéria tratada nos ora debatidos Autos de Infração de Obrigação Principal, e que a decisão proferida na Instância Judicial subjugua qualquer outra exarada na esfera administrativa, adquirindo inclusive o atributo da coisa julgada formal e material, resulta que, qualquer que seja o *veredictum* proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, bem como por esta Corte Administrativa, acerca da matéria objeto do litígio, será tido como letra morta diante da decisão judicial transitada em julgado.

A releitura da norma encartada no §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, numa interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual, conduz ao entendimento de que a propositura de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo, importa renúncia dos beneficiários acobertados pelos resultados de tal demanda ao direito de recorrer na esfera administrativa e à desistência do eventual recurso interposto.

Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991

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

Autenticado digitalmente em 03/10/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 03/10/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

Registre-se, por relevante, que o Recorrente *ab initio* invoca em seu favor os frutos que lhe são positivos dimanados dos provimentos obtidos nas Instâncias Judiciais acima referidas. Diante desse quadro, atraindo para si o Recorrente os efeitos da demanda judicial, qualquer que seja a decisão proferida na esfera Administrativa, esta não surtirá qualquer consequência perante o provimento judicial.

A questão em apreço já foi reiteradamente enfrentada, em situações pretéritas idênticas, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dando ensejo à edição da Súmula nº 1, cujo Verbete transcrevemos adiante:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial invocada pelo Recorrente sobre a prescrição de suposto crédito tributário de sua titularidade, inviável juridicamente se torna o seu conhecimento por esta Corte, que restringirá sua apreciação e julgamento, tão somente, sobre as questões não incluídas na ação judicial em relevo, com fundamento no preceito insculpido no art. 126, §3º da Lei nº 8.213/91, em interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual.

Reitere-se que a renúncia ora em voga independe de ato volitivo da parte, ou mesmo da vontade psicológica do Recorrente. Ela decorre *ex lege*, e de forma objetiva, independentemente do motivo ou do tempo em que a demanda tenha sido ajuizada perante o poder judiciário, não possuindo esta Turma Julgadora discricionariedade para ignorá-la.

Tal conclusão não colide com as diretrizes positivadas no art. 35 da Portaria RFB nº10.875/2007, *in verbis*:

Portaria RFB nº10.875, de 16 de agosto de 2007.

Art. 35. A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto, importa em renúncia às

instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.

Parágrafo único. Quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.

1.3. DO CONHECIMENTO DO RECURSO – PRECLUSÃO.

O Recorrente argumenta que o presente Processo Administrativo Fiscal deve ser suspenso, em razão de o crédito tributário que ora se discute já se encontrar suspenso nos termos do art. 151, III do CTN, e porque já há sentença favorável ao Recorrente.

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, de 1993)

(...)

§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, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

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

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

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

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

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

Ante a inexistência de questões as preliminares, passamos diretamente 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.

2.1. DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO JUDICIAL

O Recorrente alega que o art. 170-A do CTN é inaplicável ao caso, porque não houve contestação judicial do tributo, mas sim discussão quanto aos termos *a quo* e *ad quem* do prazo prescricional;

Sem razão.

Cumprido de plano encarecer que não se encontra em discussão nos presentes autos o direito do autor de efetuar a compensação de contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo sob a égide da Lei nº 9.506/97, no período entre 08/04/2000 e 18/09/2004, uma vez que tal matéria é objeto da demanda judicial nos autos do Processo 2010.50.01.003890-6, em tramite na Seção Judiciária do Espírito Santo, cuja 1ª Vara Federal Cível de Vitória proferiu sentença vazada nos termos que se vos seguem:

“Tendo em vista o exposto, RESOLVO O MÉRITO e JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, nos termos do art. 269, I, do CPC, para:

(a) PRONUNCIAR A PRESCRIÇÃO quanto aos fatos geradores concretizados antes do decênio que antecedeu a propositura da ação;

(b) DECLARAR o direito do autor de efetuar a compensação de contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo sob a égide da Lei nº 9.506/1997, no período entre 08/04/2000 e 18/09/2004, respeitado o art. 170-A do CTN. A compensação deverá ser realizada pelo autor de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária;

(c) DETERMINAR que sobre os valores a serem compensados incida taxa SELIC, a título de juros e correção monetária, a iniciar do recolhimento de cada contribuição indevida;

(d) DETERMINAR à ré que não imponha óbices à compensação.”

Como é cediço, a decisão judicial há que ser respeitada em todos os seus termos, subjugando esta a todo e qualquer provimento dimanado das instâncias administrativas.

Daí não ser objeto de debate, no caso ora em apreciação, a questão pertinente à prescrição do suposto crédito tributário de titularidade do Recorrente, tampouco o direito

genérico e abstrato deste de proceder à compensação de contribuições previdenciárias com os créditos decorrentes de recolhimentos indevidos de contribuições sociais patronais incidentes sobre o subsídio de exercentes de mandato eletivo ocorridos entre 08/04/2000 e 18/09/2004.

Mas pau que bate em Chico bate em Francisco.

Se por um lado a administração tributária deve observância aos termos da prescrição e do direito à compensação, de outro lado, não pode fechar os olhos à determinação judicial que exige respeito ao art. 170-A do CTN, bem como às demais normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária, conforme expressamente consignado no item (b) do Dispositivo da Sentença.

Código Tributário Nacional - CTN

*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 Lcp nº 104/2001)*

Com efeito, sendo a questão da prescrição o cerne da demanda judicial em tela, basta um pouquinho de bom senso para perceber que o provimento definitivo a ser proferido na Instância Judicial terá substancial influência sobre o desfecho da compensação pretendida pelo Recorrente, circunstância que justifica o aguardo pelo Trânsito em Julgado da Ação Ajuizada pelo Autuado.

De fato, se resultar vencedora a tese defendida pelo Fisco, os supostos créditos de titularidade da Recorrente serão considerados como prescritos, o que implicará a procedência da glosa das compensações levadas a efeito pelo Município recorrente.

Nessa vertente, considera-se indevida a compensação levada a efeito pelo Contribuinte antes do Trânsito em Julgado da ação judicial que lhe conferiu o direito subjetivo à compensação, circunstância que se configura motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a glosa das compensações procedidas ao arrepio do art. 170-A do CTN, mesmo nas hipóteses de reconhecimento da inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

Tal compreensão não colide com as vigílias consignadas na Suprema Corte de Justiça, conforme se depreende do julgamento do Recurso Especial nº 1.167.039/DF, cujo Acórdão houve-se por proferido na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil:

*REsp 1.167.039/DF
Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI,
Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO
DJe 02/09/2010)*

**TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN.
REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO.
APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE
INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.**

1. Nos termos do **art. 170-A do CTN**, "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", vedação que **se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido**. (grifos nossos)

2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Nessa prumada, a realização de compensação antes do Trânsito em Julgado da decisão judicial que concedeu ao Contribuinte o direito subjetivo em tela configura-se, por si só, causa justa e determinante para a glosa das compensações realizadas e para a lavratura do Auto de Infração constituindo o crédito tributário indevidamente compensado.

2.2. DA RETIFICAÇÃO DAS GFIP

O Recorrente alega ser descabida a exigência de retificação das GFIP;

Nem nisso ele tem razão.

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 atribuisse 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, de 20.11.1995) (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, de 20.11.1995)

§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, de 20.11.1995)

§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, de 20.11.1995)

§4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§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, de 20.11.1995)

§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, de 20.11.1995)

§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, de 20.11.1995)

§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, de 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 carga 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.

O exercício do direito à compensação, entretanto, não se revela incondicionado, haja vista encontrar-se circunscrito ao preenchimento de determinados requisitos legais, a ônus do interessado, consistentes, dentre outros, na efetiva demonstração e comprovação da existência e titularidade do crédito tributário que se almeja compensar. De outro eito, o Interessado dispõe de prazo peremptório para o exercício do seu direito creditório, sob pena de prescrição.

A Resolução nº 26/2005 do Senado Federal, ao suspender a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, acrescentada pelo §1º do art. 13 da Lei nº 9.506/1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade proferida *incidenter tantum* pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, alastrou efeitos *erga omnes* à decisão judicial acima assinalada.

Nesse diapasão, a Secretaria da Receita Previdenciária fez publicar no Diário Oficial da União de 18/09/2006 a Instrução Normativa SRP nº 15/2006 dispondo sobre a devolução de valores arrecadados pela Previdência Social com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, acrescentada pelo §1º do art. 13 da Lei nº 9.506/97, nela estatuiu a obrigatoriedade de o ente federativo preceder eventual compensação com a indispensável retificação das GFIP correspondentes, para destas excluir todos os exercentes de mandato

eletivo informados, sendo certo que tal retificação deve ser levada a efeito mesmo que o sujeito passivo não opte pela compensação.

Instrução Normativa SRP nº 15, de 12/09/2006

Art. 1º Dispor sobre a devolução de valores arrecadados pela Previdência Social com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentada pelo §1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 1997, bem como sobre procedimentos relativos aos créditos constituídos com base no referido dispositivo.

Art. 6º É facultado ao ente federativo, observado o disposto no art. 3º, compensar os valores pagos à Previdência Social com base no dispositivo referido no art. 1º, observadas as seguintes condições:

I - a compensação deverá ser precedida de retificação das GFIP, para excluir destas todos os exercentes de mandato eletivo informados, bem como, a remuneração proporcional ao período de 1º a 18 na competência setembro de 2004 relativa aos referidos exercentes; (grifos nossos)

II - deverá ser realizada com contribuições previdenciárias declaradas em GFIP; (Redação dada pela IN RFB nº 909/2009)

III - o ente federativo deverá estar em situação regular, considerando todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição; (Redação dada pela IN RFB nº 909/2009)

IV - o ente federativo deverá estar em dia com parcelas relativas a acordos de parcelamento de contribuições objeto dos lançamentos de que trata o inciso III, considerados todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio;

V - somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição;

VI - a compensação somente poderá ser realizada em recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes àqueles a que se referem os valores pagos com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 1997;

§1º O ente federativo poderá efetuar a compensação dos valores descontados do exercente de mandato eletivo e efetivamente recolhidos, desde que:

I - seja precedida de declaração do exercente de mandato eletivo de que está ciente que esse período não será computado no seu tempo de contribuição para efeito da concessão de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, conforme modelo constante do Anexo I desta Instrução Normativa; e

II - possa comprovar o ressarcimento de tais valores ou possua uma procuração por instrumento particular, com firma

reconhecida em cartório, ou por instrumento público, outorgada pelo exercente de mandato eletivo, autorizando-o a efetuar a compensação, conforme modelo constante do Anexo II desta Instrução Normativa.

§2º Caso seja constatado, em procedimento fiscal, a inobservância ao disposto no §1º, os valores compensados serão glosados.

§3º Os documentos referidos no §1º deverão ser mantidos sob a guarda do ente federativo para exibição à fiscalização da SRP, quando solicitados.

§4º É obrigatória a retificação da GFIP, por parte do dirigente do ente federativo, independentemente de efetivação da compensação. (grifos nossos)

§5º O descumprimento do disposto no §4º sujeitará o infrator à multa prevista no §6º do art. 32 da Lei 8.212, de 1991, e configura crime, conforme previsto no inciso III do § 3º do art. 297 do Código Penal Brasileiro.

Colhemos do texto dos dispositivos legais acima revisitados que, para o exercício regular do direito de compensação de contribuições previdenciárias, figura como condição *sine qua non* o adimplemento cumulativo dos requisitos abaixo elencados:

- Que os subsídios dos agentes políticos, no período de 01/02/1998 a 18/09/2004, tenham sido oferecidos à tributação. Assim, os agentes políticos do Ente municipal requerente (Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores) devem ter sido registrados, durante o período em foco, como segurados obrigatórios do Município vinculados ao RGPS;
- Que o crédito tributário incidente sobre os subsídios dos agentes políticos em tela tenha efetivamente se materializado, seja através do registro nos livros fiscais próprios, seja mediante confissão espontânea, seja por declaração em GFIP, ou ainda tenha sido constituído por meio de lançamento de ofício, através de autuação fiscal;
- Que, uma vez constituído o crédito tributário, este tenha sido comprovadamente extinto pelo pagamento. Não basta o mero oferecimento à tributação. É indispensável a comprovação do efetivo recolhimento ao Erário;
- Que, a partir de janeiro/1999, os nomes dos agentes políticos em relevo tenham sido declarados nas GFIP correspondentes na condição de segurados empregados;
- Que inexistam débitos constituídos em face do Interessado em favor da fazenda pública correspondente, na data da entrega de GFIP em que esteja sendo empreendida a compensação;
- Que o ente federativo esteja em situação regular perante a Fazenda Pública, considerando todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição;
- Que o ente federativo esteja em dia com parcelas relativas a eventuais acordos de parcelamento de contribuições previdenciárias, considerados

todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio;

- Que a compensação pretendida seja efetivamente realizada dentro do prazo não vitimado pelo instituto da prescrição tributária;
- Que as GFIP originárias em que figuravam os nomes dos agentes políticos em apreço tenham sido efetivamente retificadas, de molde a se excluir os exercentes de mandato eletivo, cujas contribuições previdenciárias houveram-se por declaradas inconstitucionais.

Dessarte, demonstrada a natureza jurídica previdenciária da obrigação tributária principal indevida da qual decorre o crédito alegado pelo sujeito passivo, imperativa se mostra a comprovação da constituição do crédito tributário dela decorrente, a qual pode ser levada a efeito nas formas que se vos seguem:

- I. A partir de janeiro de 1999, pela declaração em GFIP da remuneração e das contribuições dela decorrentes;
- II. Pela confissão das contribuições devidas, mediante Lançamento de Débito Confessado;
- III. Pela constituição de ofício do crédito tributário, mediante Auto de Infração ou Notificação Fiscal de Lançamento.

Na sequência, demonstrada a constituição do crédito tributário, há que ser comprovada a sua extinção pelo correspondente pagamento, pois só assim irá se configurar o recolhimento indevido ou a maior, elemento essencial e condição indispensável para o exercício do direito ora pleiteado.

Por fim, há que se comprovar, se for o caso, a retificação das GFIP mediante a exclusão dos exercentes de cargo eletivo cujas contribuições previdenciárias houveram-se por declaradas inconstitucionais pelo STF, e nas quais se fundamenta o direito creditório do sujeito passivo.

Tal exclusão decorre da mais perfunctória lógica do pedido de restituição/compensação. O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, proferiu decisão definitiva declarando a inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo federal, estadual, distrital e municipal, ao fundamento de que tais trabalhadores não se configuravam como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social.

Por tal motivo, não se enquadrando os agentes políticos em foco como segurados do RGPS, indevida era, por consequência inafastável, a contribuição previdenciária para o FPAS, instituída por mera lei ordinária, Lei nº 9.506/97, sendo demandado para tanto, um instrumento legislativo do *status* de Lei Complementar.

Dessarte, constando o nome de tais exercentes de mandato eletivo nas GFIP em que foram oferecidas suas respectivas remunerações à tributação, referentes ao período de

01/02/1998 a 18/09/2004, torna-se necessário que esses agentes políticos sejam excluídos da base de dados da Seguridade Social, nesse período, mediante a entrega de GFIP retificadora (promovendo tal exclusão).

Caso tal exclusão não seja efetuada, os agentes políticos acima referidos continuarão figurando na base de dados da seguridade social, no período ora em destaque, como segurados empregados, qualificação essa que o STF declarou inconstitucional.

Registre-se que o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 instituiu a obrigação da empresa, na conformação assentada no art. 15 dessa mesma Lei, de declarar em GFIP todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, dentre eles, a identificação e respectiva remuneração dos segurados obrigatórios do RGPS.

À época dos recolhimentos, a alínea 'h' do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, que gozava de presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, qualificava como segurado empregado o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social. Daí a obrigatoriedade da empresa de declarar tais segurados (à época) nas GFIP correspondentes.

Com o advento da declaração superveniente da inconstitucionalidade da citada alínea 'h' do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 proferida *incidenter tantum* pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, os aludidos exercentes de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, mesmo não vinculados a regime próprio de previdência social, deixaram de ser segurados obrigatórios do RGPS, não podendo constar, portanto, nas GFIP.

Nesse contexto, operando a declaração de inconstitucionalidade efeitos *ex tunc*, os valores referentes às contribuições previdenciárias recolhidos pelos Contribuintes a esse título passaram a ser considerados indevidos, assim como indevido passou a ser o assentamento de tais agentes políticos como segurados empregados naquelas GFIP.

Assim, do recolhimento considerado indevido, surge o direito do Contribuinte à repetição do indébito, seja mediante restituição seja através de compensação. Em contrapartida, do assentamento indevido dos nomes dos agentes políticos nas GFIP, surge a necessidade de retificação dos citados documentos declaratórios de maneira a se excluir delas o nome e as remunerações desses exercentes de mandato eletivo. As duas providências são vinculadas eis que decorrem da inteligência da declaração de inconstitucionalidade em realce.

Potencializa os efeitos da decisão do Pretório Excelso *in pulpitu*, no sentido da necessidade de retificação da GFIP, um dos princípios nucleares do RGPS estampado no art. 201 da CF/88, que estabelece taxativamente que o regime geral de previdência social é permeado pelo caráter contributivo e filiação obrigatória. Dessarte, se houver a repetição do indébito em questão e se for mantido o nome dos respectivos agentes políticos nas GFIP originárias, haverá contagem de tempo de contribuição em favor desses não-segurados sem a respectiva contribuição, contrariando o princípio fundamental que norteia o preceito constitucional em questão.

Nessa vertente, somente será cabível a repetição do indébito em tela se houver a devida e integral exclusão dos agentes políticos das GFIP originais.

Como se vê, a Instrução Normativa MPS/SRP nº 15/2006 em nada inova o ordenamento jurídico, tampouco extrapola os limites da lei. Ao contrário, ela disciplina e

confere executóriedade, nas ordens administrativas, ao cumprimento da decisão proferida pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR.

E não se desdenhe do poder normativo da Instrução Normativa MPS/SRP nº 15/2006. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afloram como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

(...)

Parágrafo único. O Presidente da República poderá delegar as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV, primeira parte, aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União, que observarão os limites traçados nas respectivas delegações.

Nos termos do Parágrafo Único do art. 84 da CF/88, o Presidente da República pode delegar aos Ministros de Estado as atribuições de organização e funcionamento da administração federal.

Anote-se, igualmente, que o descumprimento de decisões judiciais configura-se como crime de responsabilidade do Presidente da República.

Constituição Federal de 1988

Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

(...)

VII - o cumprimento das leis e das decisões judiciais.

Parágrafo único. Esses crimes serão definidos em lei especial, que estabelecerá as normas de processo e julgamento.

Sintonizado nessa frequência, a Suprema Lei reservou aos Ministros de Estado a competência para expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (grifos nossos)

III - apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério;

IV - praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República.

Depreende-se do exposto que as Instruções Normativas expedidas pelos órgãos da administração direta decorrem da competência constitucional do Presidente da República e dos Ministros de Estado, estes últimos, para complementar e concretizar a vocação presidencialista, constitucionalmente afigurada. Por via de consequência, as Instruções Normativas dos órgãos da administração direta fulguram como emanações de agentes políticos de elevada estatura – Presidente da República e Ministros de Estado – ocupantes do arquétipo fundamental de Poder, os quais, nestas circunstâncias, aliam-se para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assentado que a IN suso citada encontra-se dotada de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil, deflui daí que, de acordo com as normas constitucionais em realce, é dever da Administração Pública prover efetividade à decisão promanada do STF, de maneira que ela não colida com as demais normas constitucionais e infraconstitucionais, máxime o art. 201 da CF/88 e o art. 32, IV da Lei nº 8.212/91.

Por todo o exposto, exsurge que a Retificação das GFIP é obrigatória, havendo ou não compensação, e não facultativa, conforme dispõe o §4º do art. 6º da IN MPS/SRP nº 15/2006.

Atente-se que o Recorrente pretende ter homologadas as compensações por ele realizadas, ao fundamento de que os exercentes de mandato eletivo não eram segurados obrigatórios do RGPS e, por tal razão, indevidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre seus respectivos subsídios.

Ora bolas !!!! Ou os agentes políticos, no período em debate, são segurados obrigatórios do RGPS ou não são. Se são, devidas se revelam as contribuições recolhidas, indevida será a compensação, procedente será a glosa. Se não são, indevidas serão as contribuições previdenciárias, mas os agentes políticos têm que ser excluídos dos bancos de dados da Seguridade Social.

O STF já bateu o Martelo de forma definitiva: Os agentes políticos, no período em relevo, NÃO SÃO segurados obrigatórios do RGPS. Logo, a retificação das GFIP é mandatória e não facultativa, conforme assim estatui o §4º do art. 6º da IN MPS/SRP nº 15/2006.

Cumpra-se chamar atenção para o fato de inexistir óbice a que um segurado empregado da Prefeitura de candidate e seja eleito para o exercício da vereança no próprio município ou para ocupar o cargo de prefeito/vice prefeito. Neste caso, a contribuição recolhida pelo município incidente sobre a remuneração do segurado, na condição de servidor do município, não se considera indevida, não gerando direito à restituição/compensação.

Note-se, portanto, que, em relação ao período de 01/02/1998 a 18/09/2004, há duas situações distintas:

- a) O Município reconhece, com fundamento na decisão proferida pelo STF, que os exercentes de mandato eletivo não são seus segurados empregados.
 - Os agentes políticos não podem figurar nas GFIP desse período como segurados empregados, devendo ser excluídos mediante retificação das GFIP em tela;
 - Indevido é o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os subsídios dos agentes políticos, em razão de eles não serem segurados do RGPS.
 - Existente o crédito do município referente a esses recolhimentos indevidos;
 - Procedente o direito à compensação de contribuições previdenciárias com esses créditos;
 - Improcedente a glosa.
- b) O Município não realiza a retificação das GFIP nas quais foram declarados os exercentes de Mandato Eletivo na condição de segurados empregados:
 - O município reconhece e ratifica que tais pessoas físicas não deixaram de figurar como seus segurados empregados;
 - Devido é o recolhimento das contribuições previdenciárias efetuadas pelo município, em razão de eles figurarem como segurados do RGPS.
 - Inexistente o crédito do município referente a esses recolhimentos, uma vez que eles se configuram como devidos;
 - Inexistente o direito à compensação de contribuições previdenciárias ante a inexistência de crédito de titularidade do município;
 - Procedente a glosa.

Conforme salientado, a qualificação ou não das pessoas físicas em tela como segurados obrigatórios do RGPS no período de 01/02/1998 a 18/09/2004 irá depender, unicamente, da retificação ou não das GFIP desse período pelo Município.

Adite-se que, nesse particular, a retificação das GFIP em referência configura-se como ato privativo do Contribuinte, não podendo o Fisco realiza-la *ex officio*.

Registre-se, por relevante, que a própria sentença judicial proferida pela 1ª Vara Federal Cível de Vitória, Seção Judiciária do Espírito Santo, nos autos do Processo 2010.50.01.003890-6, determina que “*A compensação deverá ser realizada pelo autor de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária*”.

“Tendo em vista o exposto, RESOLVO O MÉRITO e JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, nos termos do art. 269, I, do CPC, para:

(a) PRONUNCIAR A PRESCRIÇÃO quanto aos fatos geradores concretizados antes do decênio que antecedeu a propositura da ação;

(b) DECLARAR o direito do autor de efetuar a compensação de contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo sob a égide da Lei nº 9.506/1997, no período entre 08/04/2000 e 18/09/2004, respeitado o art. 170-A do CTN. A compensação deverá ser realizada pelo autor de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária;

(c) DETERMINAR que sobre os valores a serem compensados incida taxa SELIC, a título de juros e correção monetária, a iniciar do recolhimento de cada contribuição indevida;

(d) DETERMINAR à ré que não imponha óbices à compensação.”

Nesse contexto, não sendo promovida a exclusão dos agentes políticos em ribalta da base de dados da Seguridade Social, mediante a entrega das respectivas GFIP retificadoras, tais pessoas físicas permanecerão, no período de 01/02/1998 a 18/09/2004, vinculadas ao RGPS na condição de segurados empregados, sendo devidas as contribuições previdenciárias recolhidas a esse título. Em consequência, sendo devidas as citadas contribuições sociais, não há que se falar em recolhimento indevido. Sem recolhimento indevido, não haverá constituição de crédito em favor do Município Recorrente; inexistindo crédito líquido e certo em sua carteira, indevida será a compensação levada a efeito pelo Autuado. Procedente a glosa.

3. DO RECURSO DE OFICIO

3.1. DA MULTA ISOLADA

Urge ser examinada a perfeita subsunção da conduta praticada pelo Recorrente ao tipo infracional que lhe fora imputado pela fiscalização.

Diante da conduta descrita no Relatório Fiscal, concluiu a autoridade fiscal que as ações perpetradas pelo Contribuinte se subsumiam, com perfeito ajuste, no tipo infracional descrito no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que pela sua relevância para o deslinde da causa o transcrevemos a seguir, procedendo então à lavratura do Auto de Infração correspondente.

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 ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (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 se 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 ardisosa.

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 qualquer direito creditório, 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 pespaga 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, de maneira inequívoca, 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 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. Daí a necessidade de efetiva comprovação, pela Fiscalização, da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

No caso ora em apreciação, julgando-se detentor de um direito de crédito em face da fazenda pública consistente em contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, direito esse reconhecido em sentença judicial, o Recorrente promoveu compensação de um volume creditório por ele calculado, informando tal evento nas GFIP correspondentes.

A fiscalização, ao sindicatizar a regularidade da compensação levada a cabo pelo Município em foco, concluiu que a compensação assim conduzida pelo sujeito passivo, não se encontrava em consonância com a lei, procedendo à glosa dos valores indevidamente compensados, aplicando-lhe a penalidade prevista no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, além do lançamento de ofício do principal, indevidamente compensado.

Além da autuação referida no parágrafo anterior, a fiscalização procedeu à imputação, pela mesma conduta, da multa isolada prevista no §10 do já citado art. 89, cumulando a penalidade ora infligida com a multa prevista no §9º do mesmo dispositivo legal, circunstância que, em princípio, poderia sugerir a ocorrência de indesejável *bis in idem*.

Chamamos a atenção para o fato de que, nas autuações convencionais, a mera descrição do fato e da disposição legal infringida no Relatório Fiscal da Infração, ante a reconhecida presunção de veracidade dos atos administrativos, já se configura como prova dos fatos infirmados pelos agentes públicos do fisco, a qual, dada a sua natureza *iuris tantum*, admite prova em contrário a ônus do sujeito passivo.

Ocorre, todavia, que, na hipótese infracional ora em debate, conforme já salientado alhures, a lei expressamente exige, na lavratura de Auto de Infração do vertente jaez, além da descrição do fato e da disposição legal infringida, um *plus extra a mais* (a redundância é proposital) consubstanciado na comprovação da falsidade da declaração por parte da Autoridade Lançadora, não se mostrando suficiente para fazer prova dos fatos, por força da própria lei, a mera presunção de veracidade do ato administrativo.

Ocorre que, compulsando os autos, não logramos deparar com qualquer indício de prova material tendente à comprovação da falsidade de declaração, sequer cópia das próprias GFIP onde a compensação tida como por indevida houve-se por declarada.

Registre-se que, sendo a comprovação da falsidade da declaração um elemento constitutivo do tipo objetivo infracional em apreço, o auto de infração tem que vir instruído, necessariamente, com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir a presença do dolo na conduta infracional, até porque o exame da legalidade e legitimidade da autuação, pelos órgãos judicantes administrativos, depende da análise de tais meios de prova para sindicatizar a efetiva falsidade da declaração, os quais, reitera-se, não são supráveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Avulta, de todo o exposto, que o vertente Auto de Infração houve-se por instruído de maneira abominável, não honrando a Autoridade Fiscal demonstrar e comprovar a *falsidade da declaração*, elemento constitutivo do tipo, carência esta que implica a não subsunção do fato espécie à hipótese abstrata e genérica prevista no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, circunstância que importa na improcedência da multa isolada aviada no Auto de Infração ora em julgamento.

Não merece reparo, pois, a decisão de 1ª Instância, nesse tocante, razão pela qual nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Processo nº 15586.720696/2012-70
Acórdão n.º **2302-002.739**

S2-C3T2
Fl. 384

4. DECISÃO

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

Outrossim, CONHEÇO do Recurso de Ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva