



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

Processo n° 16707.002641/2010-61
Recurso n° 002.308 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.308 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente MUNICÍPIO DE BOA SAÚDE - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

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. MANDATO ELETIVO. PRAZO CINCO ANOS. TERMO *A QUO*. ART. 168, II DO CTN.

O termo *a quo* para contagem do prazo prescricional do direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos por exercentes de mandato eletivo assenta-se na data da publicação da Resolução n° 26/2005 do Senado Federal, a qual suspendeu, com eficácia *erga omnes*, a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei n° 8.212/1991, acrescentada pelo §1° do art. 13 da Lei n° 9.506/1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva nos autos do Recurso Extraordinário n° 351.717-1/PR.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. GLOSA.

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

A compensação de valores arrecadados pela Previdência Social com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei n° 8.212/91, acrescentada pelo §1° do art. 13 da Lei n° 9.506/97, deverá ser realizada com contribuições previdenciárias declaradas em GFIP e ser precedida de retificação das GFIP originárias, para excluir destas todos os exercentes de mandato eletivo

informados e suas respectivas remunerações, além da observância cumulativa de outros requisitos essenciais fixados na legislação.

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 sindicarem a efetiva falsidade da declaração, os quais não são supríveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, e de 1% nos meses de vencimento ou de pagamento da obrigação, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta.

PARCELAMENTO. PEDIDO DE INCLUSÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA DO CARF.

Escapa à competência do CARF, a atribuição de sindicarem se o devedor e o débito reúnem todos os requisitos aptos à concessão do parcelamento pretendido. De forma análoga, não dispõe esta Corte de Poder legal para impingir à Secretaria da Receita Federal do Brasil a concessão de parcelamento não acatado pela lei.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, devendo ser excluída do lançamento a parcela referente à multa isolada e o prazo prescricional para a compensação dos créditos decorrentes da suspensão da execução da 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, tem como início a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 26, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de

turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Data da lavratura do AIOP: 10/06/2010.

Data da ciência do AIOP: 10/06/2010.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do Município acima identificado que formaliza o lançamento tributário de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, glosa de compensação e multa isolada prevista no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, aplicada em razão de compensação indevida de contribuições previdenciárias declarada em GFIP, conforme Relatório Fiscal a fls. 45/63.

De acordo com a resenha fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas consistentes em remunerações pagas a segurados empregados, foram apurados pelo exame das GFIP entregues antes do início da ação fiscal e das folhas de pagamento do período fiscalizado.

Informa a Autoridade Fiscal que, em razão do não atendimento aos requisitos fixados na legislação previdenciária, uma vez que o contribuinte não indicou os exercentes de mandato eletivo a quem se referiam os recolhimentos, não entregando nos prazos previstos a documentação solicitada, houve-se por promovida a glosa dos valores compensados pelo contribuinte no período de 09/2009 a 13/2009.

Em razão da ausência dessas informações, deduziu a fiscalização ter havido falsidade na declaração dos valores informados a título de compensação, uma vez que não foi comprovada a existência de créditos a serem compensados, diante da não apresentação de qualquer documento contundente que apontasse para recolhimentos efetuados a maior ou de forma indevida, circunstância que motivou a autuação do Município com a multa isolada prevista no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, cuja alíquota é de 150% sobre os valores compensados.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 643/701.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 711/731, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 17 de outubro de 2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 736.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 739/752, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que todos os serviços contabilizados na conta “339036 – *Outros serviços de terceiros pessoas físicas*” foram incluídos na soma fiscal, sem a exclusão dos valores sobre os quais não haveria incidência de contribuições previdenciárias;
- Que inexistiu na compensação efetuada qualquer indução a fraude, falsidade ou dolo;
- Que nos relatórios da Receita Federal existe divergência de valores quanto ao total da folha de pagamento, a qual deve ser atribuída ao regime adotado na contabilidade;
- Que há duplicidade de cobrança de competências e multas pelo mesmo fato. Aduz que no vertente Auto de Infração foram lançados valores já quitados e valores inclusos em parcelamentos;
- Que a multa isolada tem caráter confiscatório;
- Que os índices de juros não podem superar a taxa legal de 1%;
- Que sem a concessão de parcelamento, o município recorrente enfrentará um quadro de inviabilidade administrativa.

Ao fim, requer a reforma da decisão recorrida.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 17/10/2011. Havendo sido o recurso voluntário postado em 07/11/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Alega o Recorrente que todos os serviços contabilizados na conta “339036 – *Outros serviços de terceiros pessoas físicas*” foram incluídos na soma fiscal, sem a exclusão dos valores sobre os quais não haveria incidência de contribuições previdenciárias. Aduz que nos relatórios da Receita Federal existe divergência de valores quanto ao total da folha de pagamento, a qual deve ser atribuída ao regime adotado na contabilidade,

Afirma, ainda, o Recorrente existir duplicidade de cobrança de competências e multas pelo mesmo fato, asseverando que no vertente Auto de Infração foram lançados valores já quitados quanto valores inclusos em parcelamentos.

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, de 6 de março de 1972, 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.

Não se mostra despiciendo frisar, eis que pertinente, 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*.

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.

De outro eito, o Recorrente também não fez coligir aos autos qualquer elemento de prova que comprovasse ter havido, efetivamente, inclusão indevida de valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, tampouco demonstrou as aludidas divergências entre os valores lançados pela fiscalização e os totais da folha de pagamento, sustentando suas alegações unicamente na força etérea das palavras, as quais se revelam ineficazes para os fins de elisão do crédito tributário.

Registre-se, nesse tocante, que a legislação previdenciária determina, de forma expressa, a obrigatoriedade da adoção do regime da competência, não o de caixa, para a escrituração contábil e para a elaboração de folha de pagamento e GFIP.

Por tais razões, as matérias abordadas nos dois primeiros parágrafos deste tópico não poderão ser conhecidas por este Colegiado.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA PRESCRIÇÃO

Com efeito, a Resolução nº 26/2005 do Senado Federal suspendeu 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 pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR.

RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL nº 26, de 21 de junho de 2005

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentada pelo §1º do art. 13 da Lei Federal nº 9.506, de 30 de outubro de 1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1 - Paraná.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

De acordo com o previsto no §2º do art. 1º do referido Decreto, os efeitos da suspensão da execução pelo Senado Federal seriam retroativos à data de entrada em vigor da norma declarada inconstitucional.

Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

*§1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, **produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional**, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial. (grifos nossos)*

§2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

O Secretário da Receita Federal do Brasil publicou o Ato Declaratório Executivo RFB nº 60, de 17 de outubro de 2005, dispondo em seu Art. 1º que “*A suspensão, pela Resolução nº 26 do Senado Federal, da execução da 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, produz efeitos ex tunc, ou seja, desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional*”.

Nesse contexto, até o dia 18 de setembro de 2004, os exercentes de mandato eletivo não poderiam ser considerados segurados obrigatórios do RGPS, por falta de previsão legal. Somente a contar da data de vigência da Lei nº 10.887/2004, diga-se, 19 de setembro de 2004, é que o exercente de mandato eletivo não vinculado a Regime Próprio de Previdência Social passou a ser caracterizado como segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de segurado empregado.

Ocorre que a norma disposta no §2º do art. 1º do Decreto nº 2.346/1997, aplicável nas hipóteses em que o Supremo Tribunal Federal, na via incidental, declara inconstitucional lei ou ato normativo, deixa dúvidas quanto o estabelecimento do termo inicial do prazo prescricional para o exercício do direito de repetição de indébito, uma vez que a suspensão da norma pelo Senado Federal não opera efeitos *ex tunc*, como na hipótese descrita no §1º do mesmo dispositivo legal, mas sim, efeitos *ex nunc*, de forma que não faz sentido, nestes casos, a decisão retroagir à data de entrada da norma declarada inconstitucional.

O Código Tributário Nacional, por seu turno, estatui em seu art. 168, II que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Deflui de uma interpretação teleológica da norma estampada no inciso II do art. 168 acima transcrito que, na hipótese tratada nos autos, o termo *a quo* para a contagem do prazo tem início com a publicação da Resolução nº 26/2005 do Senado Federal, uma vez que somente a contar de então, os contribuintes estranhos ao Recurso Extraordinário nº 351.717-1, passaram a usufruir dos efeitos dimanados da decisão do STF, graças aos efeitos *erga omnes* em que se opera a Resolução do Senado Federal em foco.

Cumprir registrar que a própria Previdência Social já adotou esse entendimento anteriormente no precedente de inconstitucionalidade das contribuições instituídas por meio da Lei nº 7.789, conforme se depreende do teor da norma inscrita no art. 228 da Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, em excerto rememorado a seguir para a melhor compreensão de seus fundamentos.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003

Art. 228. O prazo final para apresentação de pedido de restituição ou de início da efetivação da compensação de contribuições sociais previdenciárias relativas a remuneração paga a autônomos, empresários e avulsos, foi estabelecido de acordo com os seguintes critérios:

I - os recolhimentos efetuados com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, relativos ao período de setembro de 1989 a outubro de 1991, tiveram por início do prazo prescricional o dia 28 de abril de 1995 (data da publicação da Resolução nº 14 do Senado Federal) e, por término, o dia 28 de abril de 2000;

II - os recolhimentos efetuados com base no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, relativos ao período de novembro de 1991 a abril de 1996, anterior à vigência da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, tiveram por início do prazo prescricional o dia 1º de dezembro de 1995 (data da republicação da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 1.102/DF) e, por término, o dia 1º de dezembro de 2000.

Nessa mesma rota navega a jurisprudência assentada nos Tribunais Superiores, conforme se depreende do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 506.127 PR (2003/0036004-3), de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicada no DJ em 1º de março de 2004, cuja ementa encontra-se assim redigida:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A AVULSOS, AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. ART. 3º, I, DA LEI 7.787/89 E ART. 22, I, DA LEI 8.212/91. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O sistema de controle de constitucionalidade das leis adotado no Brasil implica assentar que apenas as decisões proferidas pelo STF no controle concentrado têm efeitos erga omnes. Consectariamente, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso tem eficácia inter partes. Forçoso, assim, concluir que o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo pelo STF só pode ser considerado como termo inicial para a prescrição da ação de repetição do indébito quando efetuado no controle concentrado de constitucionalidade, ou, tratando-se de controle difuso, somente na hipótese de edição de resolução do Senado Federal, conferindo efeitos erga omnes àquela declaração (CF, art. 52, X).

2. Ressalva do ponto de vista do Relator, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade somente tem o condão de iniciar o prazo prescricional quando, pelas regras gerais do CTN, a prescrição ainda não se tenha consumado. Considerando a tese sustentada de que a ação direta de inconstitucionalidade é imprescritível, e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da Carta Magna, as ações de repetição do indébito tributário ficariam sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido, violando o primado da segurança jurídica, e a fortiori, todos os direitos seriam imprescritíveis, como bem assentado em sede doutrinária: "Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido. (...) Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminar-se-ia a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis. A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei. O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição. Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do

acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da actio nata. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito. Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN." (Eurico Marcos Diniz de Santi. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, p. 271/277)

3. Submissão ao entendimento predominante da Primeira Seção, no julgamento do ERESP nº 423.994/MG, com a ressalva do relator de que essa tese não pode reabrir prazos prescricionais superados à luz do CTN. Destarte, naquele julgamento restaram assentados os seguintes termos iniciais da ação de repetição: a) quando no controle concentrado houver declaração de inconstitucionalidade, inicia-se a prescrição quinquenal da ação, do trânsito em julgado da declaração pelo STF; b) quando o controle for difuso, o termo inicial é a data da publicação da resolução do Senado Federal (art. 52, X, da CF); c) inocorrendo declaração de inconstitucionalidade, prevalece a tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco), vale dizer, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, computados desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título do tributo.

*4. A declaração da inconstitucionalidade da expressão "avulsos, autônomos e administradores", contida no inciso I do art. 3 da Lei 7.787/89, se deu no julgamento do Recurso Extraordinário 177.296-4/RJ (controle difuso), publicada no DJ de 09/12/1994. **Entretanto, a Resolução nº 14 do Senado Federal, consecutória ao referido julgamento, e que suspendeu a execução dos referidos Decretos-leis, foi publicada no Diário Oficial da União apenas em 28/04/1995, pelo que este é o termo inicial da prescrição da ação de repetição do indébito, perfazendo o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, em 28/04/2000.***

5. Por outro lado, a declaração de inconstitucionalidade da expressão "avulsos, autônomos e administradores" contida no inciso I do art. 3º da Lei 8.212/91, se deu no julgamento da ADIN 1.102/DF, cujo acórdão foi publicado no DJ de 17/11/1995, tendo transitado em julgado em 13/12/1995, perfazendo o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, em 13/12/2000. 6. Agravo regimental provido, para dar parcial provimento ao recurso especial do INSS, reconhecendo prescrita a pretensão de repetição dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a autônomos, avulsos e administradores sob a vigência da Lei 7.787/89.

Estampado nesse matiz o quadro Jurídico aplicável à espécie, avulta como certo que, somente a contar da publicação da Resolução do Senado Federal nº 26/2005 o sujeito passivo passou a ter ao seu dispor o Direito de Ação para pleitear a restituição/compensação dos valores indevidamente recolhidos à Seguridade Social. Nesse contexto, o termo inicial do prazo prescricional ora debatido assenta-se então em 22 de junho de 2005, encerrando-se destarte em 21 de junho de 2010.

Ora, sendo o período de apuração do crédito tributário de setembro a dezembro de 2009, inclusive décimo terceiro salário desse mesmo ano, fácil é concluir que o direito de compensação pleiteado pelo Recorrente não pode ser considerado como prescrito, tampouco pode ser considerada como irregular, por motivos de prescrição repise-se, a compensação levada a efeito pelo Município em foco.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA COMPENSAÇÃO

Cumpra de plano encarecer que não se encontra em discussão nos presentes autos a legalidade do direito creditório do sujeito passivo, eis que tal direito decorre diretamente da Resolução nº 26/2005 do Senado Federal, que suspendeu 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.

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

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

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

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Note-se que, ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170 do CTN estatuiu que a lei poderia, nas condições e sob as garantias que estipulasse, ou cuja estipulação em cada caso 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 cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do Art. 22, I, II e III da Lei Nº 8.212/91.
- b) As contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o Art. 24 da Lei Nº 8.212/91.
- c) As contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, conforme Art. 20 da Lei Nº 8.212/91.

LEI Nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;*
- b) as dos empregadores domésticos;*
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;*

As disposições inscritas no parágrafo segundo do aludido art. 89 combinadas com as do parágrafo único do art. 11, ambos da Lei nº 8.212/91, excluem da compensação toda e qualquer espécie de crédito da empresa em face da fazenda pública que não sejam aquelas

decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos artigos 20, 22, I, II e III e 24, todos da Lei Orgânica da Seguridade Social - LOSS.

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 estatuinto 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. 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.

No caso de que ora se cuida, a autoridade fiscal intimou a empresa, mediante termo próprio a fl. 67, a apresentar uma série de documentos que pudessem permitir ao Fisco a verificação quanto à existência dos créditos empregados pelo Recorrente para a compensação das contribuições previdenciárias devidas no período de 09/2009 a 13/2009.

Termo de Início de Procedimento Fiscal

- *Documentação comprobatória das exigências estabelecidas pelo art. 6 da Instrução Normativa MPS/SRP 15 de 12/09/2006, se a compensação se referir à devolução de valores arrecadados à Previdência Social com base na alínea 'h' do inciso I do art. 12 da Lei 8.212/91 acrescentada pelo §1º do art. 13 da Lei 9.506/97.*
- *Demonstrativo de valores (memória de cálculo) que deram origem à compensação realizada no período de 09/2009 a 13/2009, assim como os documentos que a*

originaram (folhas de pagamento, guias de pagamento e etc.), detalhando os valores compensados e a compensar, os pagamentos indevidos e os índices utilizados.

- *Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Digitais da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores, referentes às folhas de pagamento (bloco K) dos meses que deram origem aos valores compensados.*

Tal exigência se mostra procedente eis que, somente após o exame analítico das Folhas de Pagamento e das correspondentes GFIP é que a fiscalização teria condições de verificar se os exercentes de mandato eletivo - Prefeito, Vice-prefeito e vereadores - presentes nas Folhas de Pagamento houveram-se por declarados nas GFIP originais correspondentes, e, a partir dessa constatação, apurar se tais GFIP foram retificadas com a finalidade de delas se excluir todos os segurados em relevo.

Disse o Relatório Fiscal, *verbatim*:

5.5. Restaria ao fisco, então, verificar se os valores compensados encontram correspondência na documentação do contribuinte, apurando o quantum do indébito, e ao final homologando ou não o procedimento adotado pelo sujeito passivo. Para isso solicitamos ao contribuinte alguns documentos que pudessem nos permitir a verificação quanto à existência dos créditos que o mesmo utilizou na forma de compensação com as contribuições previdenciárias devidas no período de 09/2009 a 13/2009. Isto porque somente após a análise das Folhas de Pagamento e correspondentes GFIPs é que poderia a fiscalização concluir se os exercentes de mandato eletivo (Prefeito, Vice-prefeito e vereadores) presentes nas Folhas de Pagamento também e necessariamente foram declarados nas GFIPs originais. E, a partir disso, verificar ainda se essas GFIPs foram retificadas com a finalidade de excluir todos os segurados em questão: Prefeito, Vice-prefeito e vereadores.

5.6. É importante destacar que em 12/03/2010 foi o contribuinte intimado a apresentar, no prazo de 20 dias, a documentação usada nos cálculos das compensações efetuadas, quais sejam: Documentação comprobatória das exigências estabelecidas pelo art. 6 da Instrução Normativa MPS/SRP 15 de 12/09/2006, se a compensação se referir à devolução de valores arrecadados à Previdência Social com base na alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei 8.212/91 acrescentada pelo §10 do art. 13 da Lei 9.506/97, e Demonstrativo de valores (memória de cálculo) que deram origem à compensação realizada, assim como os documentos que a originaram, detalhando os valores compensados e a compensar, os pagamentos indevidos e os índices utilizados.

Vencidos os prazos, e não havendo o município em apreço demonstrado o adimplemento dos requisitos fixados na Instrução Normativa SRP nº 15/2006, houve-se a compensação levada a efeito pelo sujeito passivo considerada como inexistente, procedendo a

Fiscalização à glosa dos valores declarados a título de compensação e o consequente lançamento das contribuições previdenciárias correspondentes.

E nem se alegue que o prazo assinalado ao contribuinte para a produção das provas documentais relativas à compensação tenha sido exíguo. A Lei determina que, em relação aos créditos tributários de titularidade do sujeito passivo, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações tributárias devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

Outra não é a disposição legislativa consignada no CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Nesse viés, antes mesmo de deflagrar qualquer operação de compensação de contribuições previdenciárias, o sujeito passivo tem por obrigação legal que manter a salvo, arquivada em suas dependências e à disposição da fiscalização, toda a documentação que garante fundamento ao procedimento de compensação que pretende empreender. Com base nas informações contidas em tal acervo documental é que o sujeito passivo reúne condições de apurar o somatório dos valores indevidamente recolhidos ou a maior, os acréscimos legais a seu favor a serem somados ao principal em cada competência, o montante do seu crédito em face da Fazenda Pública, o saldo remanescente após cada compensação mensal, etc.

Em termos de fiscalização, somente com base em semelhante conjunto documental é que se torna possível ao sujeito passivo demonstrar ao Fisco Federal, quando exigido, a origem dos créditos a seu favor, a matriz de atualização do saldo remanescente, e a regularidade da extinção do crédito tributário em cada competência.

Deflui dos preceptivos legais acima selecionados, alinhados com as considerações ora expendidas, que ao requisitar informações e documentos associados às compensações levadas a efeito pelo contribuinte, não está a Fazenda Pública requerendo que o

sujeito passivo produza novos documentos, mas, ao revés, que este apresente os documentos e demonstrativos que já deveria possuir e ter mantido à disposição da fiscalização.

Assinale-se que, no direito Processual, não há prova pertencente a uma das partes, mas, sim, o ônus de produzi-la. A prova, uma vez produzida, passa a pertencer à relação jurídico-processual, não pertencendo mais nem ao autor tampouco ao demandado. Em consonância com o princípio “*actori incumbit probatio*” adotado pelo Direito Processual Brasileiro, cabe a quem alega, o ônus da prova dos fatos constitutivos do Direito por si alegado (*onus probandi*).

Nessa prumada, alegando o sujeito passivo um direito a compensação, deve então incumbir-se da produção da prova de que se encontram satisfeitos os requisitos indispensáveis para a sua fruição.

A polêmica, então, cinge-se na verificação da presença, nos autos, da demonstração e comprovação dos elementos autorizadores do exercício do direito creditório levado a efeito pelo Contribuinte, eis que tal direito tributário encontra-se condicionado ao atendimento cumulativo das seguintes condições:

- a) Demonstração de que o crédito reclamado pelo Interessado refere-se às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei nº 8.212/91;
- b) Comprovação de que as contribuições sociais indevidas, nos termos do item anterior, houveram-se por efetivamente recolhidas ao Erário;
- c) Que inexistem débitos constituídos em face do Interessado em favor da fazenda pública correspondente;
- d) Que a compensação pretendida houve-se por efetivamente realizada dentro do prazo não vitimado pelo instituto da prescrição tributária;
- e) No caso em exame, que as GFIP originárias houveram por retificadas de molde a se excluir os exercentes de mandato eletivo, cujas contribuições previdenciárias houveram-se por declaradas inconstitucionais.

Diante de tal cenário, 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 *sine qua non* para o exercício do direito ora pleiteado.

Por fim, há que se comprovar, se for o caso, a retificação das GFIP onde houveram-se por declarados os exercentes de cargo eletivo cujas remunerações foram declaradas pelo STF como indevidas, e nas quais se fundamenta o direito creditório do sujeito passivo.

No caso em exame, conforme consignado pela fiscalização, não honrou o Recorrente demonstrar, tampouco comprovar mediante documentação idônea, a efetiva entrega das já mencionadas GFIP retificadoras, referentes ao período de 1999 a 2004, mediante as quais restasse configurada a exclusão dos exercentes de cargo eletivo inicialmente declarados nas GFIP retificadas, e em cujas contribuições previdenciárias indevidamente recolhidas consistiria o direito creditório utilizado pelo Recorrente para compensação ora em relevo.

Nesse contexto, diante do inadimplemento das condições e requisitos legais indispensáveis às operações de compensação, esta deve ser considerada como não realizada, sendo procedente, por tal motivo, a glosa das compensações realizadas ao asco da lei e a consequente constituição, mediante Auto de Infração, do crédito tributário correspondente.

3.2. DA MULTA ISOLADA

Em resenha empreendida a fls. Relata o auditor fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal a fls. 51/55, *ad litteris et verbis*:

“5.7. Findado o prazo, em 05/04/2010, o município entregou toda a documentação de Folha de Pagamento e GFIP do ano de 2007 e de 09/2009 a 13/2009. E, em seguida, o advogado Bernardo Vidal, procurador do Município de Boa Saúde, apresentou um documento requerendo a dilação do prazo em mais 20 dias úteis para apresentar o restante da documentação, referente à compensação.

5.8. Em 03/05/2010, foi o contribuinte novamente intimado a apresentar novos esclarecimentos, estando o mesmo ciente de que os documentos relativos à Contabilidade e à Compensação não haviam sido entregues à fiscalização, até aquele momento, motivo pelo qual foi lavrado o Auto de Infração - AI nº 37.280.362-8.

5.9. Em 21/05/2010, decorridos 68 dias da primeira intimação, foi entregue à fiscalização mais um requerimento do Sr. Bernardo Vidal, solicitando, mais uma vez a dilação do prazo em 30 dias úteis para apresentar a documentação utilizada no cálculo e no embasamento das compensações efetuadas.

5.10. Diante da impossibilidade de dilação do prazo e após a análise do documento e da planilha apresentada, concluímos o procedimento fiscal, mantendo a glosa da compensação pelos motivos expostos a seguir:

5.10.1. A IN 15, em seu artigo 6º, orienta quanto à compensação destes valores, indicando que esta deverá ser precedida de

retificação das GFIP para excluir destas todos os exercentes de mandato eletivo informados. A GFIP, nos termos do artigo 225, §10 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, é o documento de constituição de dívida das contribuições previdenciárias, e através do qual o contribuinte, espontaneamente, declara os fatos geradores de contribuição previdenciária ocorridos em cada competência, indicando suas bases de cálculo e apurando o valor devido, extinguindo-se a obrigação com o pagamento do valor nele apurado, sob condição resolutória da posterior homologação pelo fisco, de forma tácita ou expressa.

5.10.2. As informações prestadas na GFIP, além de servirem de termo de confissão de dívida, em caso do não recolhimento dos valores nela apurados, compõem o banco de dados da Previdência Social para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, conforme §10 do artigo 225, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, motivo pelo qual as retificações necessárias devem ser realizadas, eis que refletem nas prestações previdenciárias dos segurados.

5.10.3. Quanto à prescrição do direito à compensação, ocorre esta em cinco anos a' contar da data do pagamento indevido, conforme artigo 168, I da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional — combinado com o artigo 253, inciso I, do Regulamento da Previdência Social — RPS. Com base nas informações constantes dos sistemas que registram os recolhimentos à Previdência Social, e considerando que o contribuinte iniciou a compensação em 09/2009, constatamos que a prescrição já ocorrera em relação aos pagamentos efetuados até o dia 31/08/2004. Portanto, o crédito que o contribuinte alega existir estaria restrito apenas aos valores das contribuições relativas às remunerações de Prefeito, de Vice-Prefeito e vereadores cujos recolhimentos tenham ocorrido a partir de 01/09/2004.

5.10.4. Somente com a apresentação das Folhas de Pagamentos e de Planilha indicando o nome dos exercentes de mandato eletivo que foram incluídos em GFIP é que a fiscalização poderia verificar a correta aplicação dos requisitos para a compensação. Ate o início deste procedimento fiscal, de acordo com os Sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, o contribuinte não entregou GFIP retificadora referente ao período de 1999 a 2004 na qual pudesse ter excluído os respectivos nomes declarados inicialmente, conforme orienta a IN 15.

5.10.5. Conclui-se, desse modo, que somente poder-se-á reconhecer crédito para compensação nas competências em que, cumulativamente, sejam preenchidos os seguintes requisitos:

- Existência da informação do agente político na GFIP inicialmente apresentada, a fim de comprovar que o Município o considerava como segurado da Previdência Social;

- *Posterior retificação destas GFIPs para exclusão dos agentes políticos, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade desta cobrança;*

- *Existência de recolhimento superior ao que foi declarado na GFIP (valor total devido na competência), após excluídos os agentes políticos;*

- *Não prescrição ao direito da compensação/restituição.*

5.10.6. *Diante da impossibilidade de se verificar o atendimento aos requisitos acima explicitado, uma vez que o contribuinte não indicou os exercentes de mandato eletivo a quem se referiam os recolhimentos, não entregando nos prazos previstos a documentação solicitada, ocorreu a glosa dos valores compensados indevidamente pelo contribuinte no período de 09/2009 a 13/2009, conforme informações nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP.*

5.10.7. *Vale ressaltar que diante da não apresentação das folhas de pagamento do período e da não retificação das GFIP excluindo os agentes políticos, não há como se verificar se realmente os valores pagos se referem à contribuição incidente sobre tais rubricas, eis que pode ser que tal tributo nunca tenha sido recolhido diante da ausência de um, alguns ou todos os agentes na composição da base de cálculo à época. Somente de posse das folhas de pagamento e das GFIP do período que gerou os créditos a compensar é que podemos realmente apurar se o montante pago à época contém as contribuições sobre os subsídios dos agentes políticos e se houve recolhimento a maior ou indevido.*

5.10.8. *As solicitações reiteradas de prazo superior a dois meses para apresentar a documentação utilizada no cálculo dos valores compensados, demonstra a inexistência dessa documentação, já que a mesma deveria estar, supostamente, pronta, sendo, como fez o ente para saber os nomes e valores percebidos por cada exercentes de mandato eletivo, as GFIP nas quais os mesmos estavam declarados e posteriormente excluídos, o montante do valor pago a maior em cada competência e os índices usados na correção?*

5.10.9. *Diante da ausência dessas informações, **podemos deduzir que houve falsidade na declaração dos valores informados a título de compensação**, uma vez que não foi comprovada a existência de créditos a serem compensados, diante da não apresentação de qualquer documento contundente que aponte para recolhimentos efetuados a maior ou de forma indevida. (aqui, os grifos são nossos)*

6. *Portanto, nas competências em que se constatou não haver qualquer saldo a ser compensado pelo contribuinte, conforme fundamentos precedentes, foram efetuadas as glosas dos valores indevidamente compensados, com o respectivo lançamento do crédito previdenciário”.*

Diante da conduta acima descrita, deduziu 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 vertente Auto de Infração.

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.

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 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?

Cumprе 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, o que definitivamente não ocorre no caso em exame, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

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

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

Crime doloso(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

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

Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

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

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

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

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

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, 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 comprovar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se contentando a norma tributária em foco com mera **dedução**.

À 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 os 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, da 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.

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.

No caso ora em apreciação, julgando-se detentor de um direito de crédito em face da fazenda pública consistente em contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, o Recorrente promoveu nas competências setembro a dezembro de 2009 a compensação de um volume creditório por ele calculado, informando tal evento nas GFIP correspondentes.

A fiscalização, ao sindicarem 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 de semelhante 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 sindicar a efetiva falsidade da declaração, os quais, reitero-se, não são supríveis pela mera presunção de veracidade inerente ao ato administrativo.

Cite-se que um dos elementos que levaram a Autoridade Fiscal a deduzir que a compensação houve-se por indevida, e nessa esteira que a GFIP era falsa, fundou na equivocada conclusão, por parte da fiscalização, que o direito creditório do sujeito passivo encontrava-se prescrito, circunstância essa, conforme amplamente demonstrado, que não veio a ocorrer no caso presente.

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 im procedência da multa isolada incluída no Auto de Infração ora em julgamento.

3.3. DOS JUROS DE MORA

Argumenta o Recorrente que os índices de juros não podem superar a taxa legal de 1%.

Razão não lhe assiste.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e

da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 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.

Por outro viés, a Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o

crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

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

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

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

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

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

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de juros de natureza moratória decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujo art. 34 estatuiu, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a juros moratórios de caráter irrelevável, computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de

caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

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

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

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

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

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

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

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

SÚMULA CARF nº 3

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

Mostra-se auspicioso destacar que escapa da competência deste colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao

Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido 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.

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

Súmula CARF nº 2:

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

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

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de

qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar os juro moratórios aplicados na exata bitola dos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.4. DO PEDIDO DE PARCELAMENTO

O Recorrente recorre a esta Corte Administrativa requerendo a concessão de parcelamento do crédito tributário apurado, em razão da inviabilidade de pagamento em parcela única.

Mesmo ciente da precariedade da situação financeira do Município, com suas receitas totalmente comprometidas com o pagamento de dívidas anteriores, infelizmente, não há como atender ao pedido por ele formulado, ante a calva de competência deste Colegiado para tanto.

O Parcelamento Ordinário Administrativo constitui-se num acordo celebrado entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e o devedor, que tem por finalidade o pagamento parcelado das contribuições e demais importâncias devidas à Seguridade Social e não recolhidas em época própria, incluídas ou não em notificação.

Tal pedido há que ser formulado diretamente pelo devedor, eis que sua formulação implica confissão irretratável da dívida e configura confissão extrajudicial, nos termos dos artigos 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil. De posse do Requerimento, o pedido será analisado pelo Órgão Fazendário competente para a verificação do adimplemento integral dos requisitos legais para a sua concessão.

Adite-se que tal modalidade de parcelamento não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições, ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, a teor do art. 155 do CTN.

O parcelamento ordinário, antes tratado no art. 38 da Lei nº 8.212/91, houve-se por revogado por determinação expressa da Medida Provisória nº 449/2008, revogação essa referendada pela Lei nº 11.941/2009. O parcelamento ordinário é hoje regido pelos preceitos insculpidos na Lei nº 10.522/2002, cujo art. 11 condiciona sua formalização ao pagamento da 1ª prestação e ao oferecimento de garantia real ou fidejussória, não possuindo este Colegiado competência administrativa para autorizar sua concessão.

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

*Art. 11. O parcelamento terá sua formalização condicionada:
(Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

I- Ao prévio pagamento da primeira prestação, conforme o montante do débito e o prazo solicitado, observado o disposto no

§1º do art. 13; (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

II- ao oferecimento, pelo devedor, de garantia real ou fidejussória, inclusive fiança bancária, idônea e suficiente para o pagamento do débito, observados os limites e as condições estabelecidos no ato de que trata o art. 14-F. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§1º O disposto no inciso II não se aplica aos pedidos de parcelamento de optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§2º Para efeito do disposto no inciso II, poderão também ser oferecidos como garantia o faturamento ou os rendimentos do devedor. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§3 Descumprido o parcelamento garantido por faturamento ou rendimentos do devedor, poderá a Fazenda Nacional realizar a penhora preferencial destes na execução fiscal, que consistirá em depósito mensal à ordem do Juízo, ficando o devedor obrigado a comprovar o valor do faturamento ou rendimentos no mês, mediante documentação hábil. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

A esta 2ª Seção houve-se por outorgada, tão somente, a competência para perscrutar a conformidade do lançamento formalizado pela autoridade fiscal à legislação tributária vigente e eficaz, em honra ao Princípio Constitucional da estrita legalidade.

Foge à competência deste Colegiado, por óbvio, a atribuição de sindicar se o devedor e o débito reúnem todos os requisitos aptos à concessão do parcelamento pretendido. De forma análoga, não dispõe esta Corte de Poder legal para impingir à Secretaria da Receita Federal do Brasil a concessão de parcelamento não acatado pela lei.

4. DECISÃO

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso para, no mérito, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluído do lançamento a parcela referente à multa isolada, conforme levantamento “MC – MULTA DE COMPENSAÇÃO”.

Outrossim, o prazo de prescrição do exercício do direito à compensação dos créditos decorrentes da suspensão da execução da 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, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, tem seu *dies a quo* assentado na data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 26, de 21 de junho de 2005.

Processo nº 16707.002641/2010-61
Acórdão n.º **2302-002.308**

S2-C3T2
Fl. 806

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 28/01/2013 16:02:17.

Documento autenticado digitalmente por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 28/01/2013.

Documento assinado digitalmente por: LIEGE LACROIX THOMASI em 04/02/2013 e ARLINDO DA COSTA E SILVA em 28/01/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por VALERIA JOSE VIEIRA DA COSTA em 04/09/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP04.0917.16056.N98J

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

E1C306E3925F5341AC8946AB1869D97CA170C5F2