



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

Processo nº 19563.000037/2007-75
Recurso nº 001.877 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.877 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente SOL - SEGURANCA E SERVICOS S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

O valor correspondente aos fatos geradores declarados em GFIP constitui-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

RFFP. CABIMENTO.

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

NEGATIVA DE RETIRADA DOS AUTOS DA REPARTIÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O art. 38 da Lei nº 9.250/95 veda expressamente a retirada dos autos referentes a processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais dos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo facultado ao sujeito passivo o fornecimento de cópia, a qual será fornecida mediante requisição do contribuinte ou de seu mandatário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRETENSÃO 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.

CARF. COMPETÊNCIA.

À 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF foi deferida, tão somente, a competência para processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação aplicável a Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, e a penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente a tal tributo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Jhonatas Ribeiro da Silva e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/01/2006

Data da lavratura da NFLD: 26/05/2006.

Data da Ciência da NFLD: 26/05/2006.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre o seus respectivos Salários de Contribuição, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 45/49.

Informa a Autoridade Lançadora que o montante devido neste levantamento foi apurado pelo exame das GFIP apresentadas pela empresa durante a ação fiscal. As remunerações informadas nas GFIP estão de acordo com as remunerações observadas nos sistemas informatizados de arrecadação do INSS (PLENUS — AGUIA/CNISA) processadas pela DATAPREV. A partir das informações constantes da GFIP, contudo, em algumas competências, a empresa informou e recolheu no código errado. Desta forma, para o cálculo dos valores foram utilizados as bases informadas pelo contribuinte em GFIP e, onde as

informações foram feitas de maneira incorreta, foram utilizadas as informações constantes na RAIS e nas folhas de pagamento.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 58/65.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 73/81, julgando procedente em parte o lançamento e retificando o crédito tributário na forma consignada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 82/84.

Foram excluídos do lançamento os fatos geradores que, embora aferidos diretamente pelo exame das GFIP e das folhas de pagamento, continham informação no DAD e no RL de terem sido efetuados com base na RAIS - documento utilizado no caso de aferição indireta -, pois comprometiam a garantia de liquidez e certeza do crédito previdenciário, e poderiam caracterizar cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 17 de outubro de 2008, conforme Edital a fl. 88.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 91/102, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a defesa restou comprometida, em razão de não ter sido permitido ao Recorrente a extração de cópia dos autos, sendo permitida, somente, vista no ambiente interno da RFB;
- Que antes mesmo de ver confirmada a regularidade de suas autuações pelas instâncias superiores, a auditora fiscal encarregada da fiscalização já formalizou ao Ministério Público Federal Representação Fiscal para Fins Penais;
- Que o DADR foi emitido com erro, caracterizando distância da realidade. Assim, protesta pela revisão da decisão recorrida a partir do demonstrativo apresentado no Quadro Resumo a fls. 98/99, elaborado para demonstrar a realidade de fato, em relação aos números da fiscalização;
- Que o Acórdão recorrido, no momento de proceder com a exclusão do lançamento, computou, apenas, a diferença entre o lançamento e o valor já recolhido. Aduz que se o lançamento é nulo, o valor que foi recolhido não pode ser excluído junto. Tem de permanecer.

Ao fim, requer a anulação do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 17/10/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 de novembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Que a defesa restou comprometida, em razão de não ter sido permitido ao Recorrente a extração de cópia dos autos, sendo permitida, somente, vista no ambiente interno da RFB.

Insta consignar que o art. 38 da Lei nº 9.250/95 veda expressamente a retirada dos autos referentes a processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais dos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo facultado ao sujeito passivo o fornecimento de cópia, a qual será fornecida mediante requisição do contribuinte ou de seu mandatário.

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 38. Os processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais e a penalidades isoladas e as declarações não poderão sair dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, salvo quando se tratar de:

I - encaminhamento de recursos à instância superior;

II - restituições de autos aos órgãos de origem;

III - encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados.

§1º Nos casos a que se referem os incisos I e II deverá ficar cópia autenticada dos documentos essenciais na repartição.

§2º É facultado o fornecimento de cópia do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.

Compulsando os autos, todavia, não logramos encontrar qualquer evidência de que haja sido requerida cópia dos autos. Ao revés, as provas nos autos demonstram que ao sujeito passivo foram fornecidos todos os relatórios e demais documentos que integram Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e cópias de todas as decisões administrativas

proferidas no curso do Processo Administrativo Fiscal em foco, conforme expressamente consignado a fls. 01 e 89, favorecendo dessarte o contraditório e ampla defesa.

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

Vencidas as preliminares, passamos à análise 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 questões decididas pelo órgão de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais serão tidas como anuídas pela parte.

3.1. DA DECISÃO RECORRIDA

Alega o Recorrente ter sido o Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR emitido com erro, caracterizando distância da realidade. Protesta, por tal razão, pela revisão da decisão recorrida a partir do demonstrativo apresentado no Quadro Resumo a fls. 98/99, elaborado para demonstrar a realidade de fato, em relação aos números da fiscalização.

Pondera, de outro eito, que o Acórdão recorrido, no momento de proceder com a exclusão do lançamento, computou, apenas, a diferença entre o lançamento e o valor já recolhido. Aduz que se o lançamento é nulo, o valor que foi recolhido não pode ser excluído junto. Tem de permanecer.

Razão não lhe assiste.

Trata o presente Processo Administrativo Fiscal de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados incidentes sobre o seus respectivos Salários de Contribuição, destinadas ao custeio da seguridade social, cujas bases de

cálculo foram apuradas diretamente a partir dos fatos geradores consignados nas folhas de pagamento e GFIP elaboradas sob a responsabilidade, comando e domínio do sujeito passivo.

O levantamento FA – FOLHA ANÁLISE ARQ DIGITAL refere-se a valores declarados pelo sujeito passivo em GFIP, mas não contemplados em suas GPS. Trata-se de um levantamento decorrente do mero batimento GFIP vs GPS.

O levantamento FP – FOLHA DE PAGAMENTO, por seu turno, é constituído por fatos geradores apurados diretamente através do exame das folhas de pagamento apresentadas pela empresa, mas não por esta declarados nas GFIP correspondentes.

Consta expressamente registrado nos itens 13 e 15 do Relatório Fiscal que todos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, relacionados às contribuições devidas sobre a remuneração de Empregados, assim como os créditos referentes às retenções, foram todos devidamente considerados e deduzidos do total do crédito previdenciário apurado na NFLD em foco, conforme consignado no Relatório de Documentos Apresentados e no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados.

Avulta, portanto, que compõem a vertente notificação tão somente diferenças de contribuição previdenciária as quais não foram recolhidas pelo sujeito passivo notificado.

Nessa perspectiva, havendo sido considerados no lançamento todos os créditos em favor do Recorrente, a exclusão objetiva do lançamento de diferença de contribuição lançada não importa em qualquer adição de crédito ao Recorrente.

Tomando-se como exemplo a competência 12/2003 eleita pelo próprio Recorrente, consoante registro no Relatório de Lançamentos, a fiscalização apurou um montante de contribuições previdenciárias de R\$ 1.434,39 no levantamento FA. Colhemos do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados que na mesma competência foram computadas 03 GPS de códigos de recolhimento 2100 e 2631 somando R\$ 960,02, resultando em um crédito em favor do fisco de R\$ 474,37.

Ocorre que o Órgão Julgador de 1ª Instância julgou por bem não referendar os lançamentos cuja descrição assentada no campo “*observação*” do Relatório de Lançamentos fizesse referência à RAIS, referência essa, repise-se, indevida, eis que os fatos geradores foram apurados diretamente nas GFIP. Tal exclusão se deu não em virtude de tais diferenças não serem devidas (de fato o eram), mas, sim, em razão de o julgado *a quo* ter vislumbrado que os relatórios fiscais integrantes do lançamento em foco não continham todas as informações necessárias para que o sujeito passivo pudesse, de forma eficiente, exercer o seu direito ao contraditório.

Não se revela despiciendo enaltecer que os fatos geradores ora lançados foram, efetivamente, apurados pelo exame das GFIP, documento este que representa, por força das disposições inscritas no art. 32, §2º da Lei nº 8.212/91, confissão de dívida tributária.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras

informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

(...)

§2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

Cabe destacar, igualmente, que qualquer retificação da declaração em tela, por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento, a teor do §1º do art. 147 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Nesse contexto, ao ser desconsiderado o lançamento, pelos motivos mencionados no parágrafo precedente, a diferença de R\$ 474,37 deixou de ser cobrada do sujeito passivo, apesar de as provas dos autos indicarem que ela era devida, eis que foi confessada pelo próprio sujeito passivo em GFIP.

Quanto a revisão pretendida pela empresa, com base no Quadro Resumo a fls. 98/99, tal não poderá ser contemplada.

A uma, porque fuge à competência deste Colegiado a revisão do lançamento pautada nos termos pretendidos pelo Recorrente. A esta 2ª Seção foi deferida, 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.

A duas, porque não vislumbramos qualquer irregularidade, tampouco impropriedade, no procedimento levado a efeito pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

A três, porque o Recorrente apresenta simplesmente números, sem qualquer esteio em indício de prova material, o que importa na impossibilidade de se sindicarem a verossimilhança dos valores por ele fornecidos.

Ademais, mesmo que as razões acima expendidas não se configurassem como impeditivas, ainda assim estaria este Colegiado impossibilitado de apreciar tal questão eis que o pleito pretendido pelo Recorrente não foi oferecido à apreciação do julgador de 1ª instância.

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 pleonástico 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 reapreciada 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 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.

3.2. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Alega o Recorrente que, antes mesmo de ver confirmada a regularidade de suas autuações pelas instâncias superiores, a auditora fiscal encarregada da fiscalização já formalizou ao Ministério Público Federal Representação Fiscal para Fins Penais.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

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

Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;

II - contravenção penal.

Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):

I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;

II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de

1940 (Código Penal): (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no § 2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando pedido de concessão de liminar postulado na ADIn nº 1.571, proclamou que o art. 83 da Lei 9.430/96 não estipulou uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário. Consignou o STF que tal dispositivo dirigiu-se apenas a atos da administração fazendária, prevendo o momento em que a *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária, descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 deveriam ser encaminhada ao Ministério Público. (Informativo STF n. 64, 17-28 mar. 97, p. 1 e 4).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifos nossos)

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Ao contrário do tipo penal previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, consoante clássica diferenciação, pertence à categoria denominada delito formal, isto é, descreve o resultado naturalístico (supressão de pagamento de tributo) mas não o exige para a consumação formal do delito, os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são qualificados como crimes materiais, havendo a necessidade de se aguardar a decisão administrativa, para somente então poder ser intentada a ação penal. Dessarte, não havendo Notificação Fiscal ou Auto de Infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o artigo 142 do CTN estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

Por outro lado, o artigo 5º, inciso LV, da CF, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o lançamento tributário; Ademais, o art. 34 da Lei 9.249/95 concede ao sujeito passivo a alternativa de pagar o tributo devido e seus acessórios antes da denuncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90;

Nesse contexto, o Pretório Excelso, por maioria, acolheu e aprovou proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação acima referida, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que paute pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Cumpre ressaltar, por relevante, que a prestação da RFFP ao Ministério Público não consubstancia-se em hipótese de quebra de sigilo fiscal, conforme se depreende dos termos insculpidos no art. 198, §3º, I do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo da NFLD em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva