



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

Processo n° 16707.005571/2009-60
Recurso n° 002.453 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.453 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 78
Recorrente MUNICÍPIO DE PARELHAS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/07/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 78. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, sujeitando o infrator à multa prevista no Inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, observado o valor mínimo fixado no inciso II do §3º do mesmo dispositivo legal suso mencionado.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal constitui-se no instrumento processual próprio e adequado para que o sujeito passivo exerça, administrativamente, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

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 nº 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 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.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e conseqüente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento, 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), André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/07/2009

Data da lavratura do AIOP: 22/10/2009.

Data da ciência do AIOP: 26/10/2009.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude da apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com omissões e incorreções relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fl. 07.

CFL - 78

Apresentar a empresa a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, com incorreções ou omissões.

Informa a Autoridade Lançadora que nas competências de 03/2009 a 07/2009 o Município apresentou GFIP com informações incorretas nos campos abaixo relacionados, cujas informações estão devidamente registradas no sistema GFIPWEB:

CAMPOS INCORRETOS das GFIP 03/2009 a 06/2009:

- "Valor solicitado"
- "Valor compensado"
- "Compensação - Período Inicial"

CAMPOS INCORRETOS da GFIP 07/2009:

- "Valor solicitado"
- "Valor compensado"
- "Compensação - Período Inicial"
- "Compensação - Período Final"

Aduz a fiscalização que no campo "Valor compensado" foram informados indevidamente valores de supostas compensações, provocando, conseqüentemente, a apuração do valor a menor no campo "Valor Devido à Previdência". Os valores referentes à compensação são provenientes de contribuições que o Município entendia que haviam sido recolhidos a maior, em virtude do pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos detentores de mandatos eletivos no período de 02/1998 a 09/2004. Entretanto, na auditoria fiscal, constatou-se a improcedência parcial da referida compensação, sendo os valores glosados e lançados por meio da lavratura do Auto de Infração - AI DEBCAD nº 37.193.313-7, processo fiscal ao qual foi apensado o presente Auto de Infração.

Acrescenta que o campo "Período inicial" deveria ter sido preenchido com a competência inicial de origem do crédito compensável e o campo "Período Final" com a competência final de origem do referido crédito. Por óbvio, as competências inicial e final

deveriam, necessariamente, ser anteriores à competência em que se pretende utilizar referidos créditos. Além disso, a informação correta desses campos é imprescindível para a análise da origem do crédito do sujeito passivo, inclusive quanto à prescrição ou não desse direito.

Quanto à prescrição do direito à compensação/restituição, a fiscalização entendeu, com fulcro no art. 168 do CTN, que já estariam prescritos os eventuais créditos decorrentes dos recolhimentos efetuados até o dia 29/02/2004. Assim, 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 01/03/2004.

Informa a autoridade autuante que a multa a ser aplicada foi calculada pelo somatório de parcelas de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, nos termos fixados no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, sendo observado o valor mínimo de R\$ 500,00, nos termos do inciso II do §3º do dispositivo legal acima referido, conforme assinalado no Relatório Fiscal da Infração a fl. 07.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 73/81.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 85/89, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 06 de outubro de 2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 91.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 97/100, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a fiscalização entendeu que o Recorrente teria efetuado a compensação informada nas GFIP com créditos oriundos exclusivamente das contribuições indevidas sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo. Aduz que, em realidade, os créditos utilizados na compensação possuem 04 origens distintas:
 - Recolhimentos indevidos efetuados sobre os subsídios de agentes políticos no período de 02/1998 a 09/2004;
 - Diferença de 1% na Majoração indevida do SAT, nas competências de 2007 a 2009;
 - Recolhimentos indevidos, no limite da prescrição, efetuados sobre verbas de natureza indenizatória, não integrantes do Salário de Contribuição;
 - Diferenças positivas evidenciadas através do histórico de recolhimentos do Recorrente, no limite da prescrição

Ao fim, requer a desconstituição da multa.

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 06/10/2011. Havendo sido o recurso voluntário postado na Agência dos Correios no dia 07/11/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

O Recorrente alegou, exclusivamente em sede de Recurso Voluntário, que utilizou na compensação créditos decorrentes de diferenças de 1% na Majoração indevida do SAT, nas competências de 2007 a 2009 e de Diferenças positivas evidenciadas através do histórico de recolhimentos do Recorrente, no limite da prescrição.

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

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

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

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

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

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário,

a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

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

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

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

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

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

Por tais razões, as matérias abordadas no primeiro parágrafo deste tópico, além de outras dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas em sede de impugnação ao lançamento, não poderão ser conhecidas por este Colegiado em virtude da preclusão.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA PRESCRIÇÃO.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando o Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, da relatoria do ministro Carlos Velloso, assentou o entendimento de que a instituição de contribuição previdenciária sobre a remuneração dos titulares de mandato eletivo, antes da vigência da Emenda Constitucional nº 20/1998, mostrava-se desarmoniosa com a Carta Federal, tendo em vista não se enquadrarem os agentes políticos no conceito de trabalhador, previsto na redação originária do inciso II do artigo 195 do Diploma Maior, sendo necessária a edição de lei complementar para a disciplina, conforme desai da ementa do acórdão adiante transcrita, publicada no Diário da Justiça de 21 de novembro de 2003:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: PARLAMENTAR: EXERCENTE DE MANDATO ELETIVO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. Lei 9.506, de 30.10.97. Lei 8.212, de 24.7.91. C.F., art. 195, II, sem a EC 20/98; art. 195, § 4º; art. 154, I.

I. - A Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, acrescentou a alínea h ao inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, tornando segurado obrigatório do regime geral de previdência social o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social.

II. - Todavia, não poderia a lei criar figura nova de segurado obrigatório da previdência social, tendo em vista o disposto no art. 195, II, C.F.. Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo contribuição social sobre o subsídio de agente político. A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre "a folha de salários, o faturamento e os lucros" (C.F., art. 195, I, sem a EC 20/98), exigiria a técnica da competência residual da União, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º, ambos da C.F. É dizer, somente por lei complementar poderia ser instituída citada contribuição.

III. - Inconstitucionalidade da alínea 'h' do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13.

IV. - R.E. conhecido e provido.

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. Conseqüentemente, 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, conseqüente 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 a 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.

Nesse contexto, não demanda áurea mestria concluir que a prescrição dos créditos decorrentes das contribuições previdenciárias incidentes sobre subsídios de agentes políticos indevidamente recolhidas até o dia 18 de setembro de 2004 somente ocorre a contar da competência junho/2010, inclusive esta.

Assim, sendo o período de apuração do crédito tributário de março de 2009 a julho de 2009, cumpre reconhecer que todas as compensações efetuadas pelo sujeito passivo não se encontram vitimadas pela prescrição.

Não procede a tese da prescrição decenal tão veementemente defendida pelo Recorrente.

O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 estatui que, para efeito de interpretação do art. 168, I do CTN, a extinção do crédito tributário, nos casos de tributos sujeitos à lançamento por homologação, dá-se quando do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º do mesmo Código.

Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.

O inciso III do art. 150 da Constituição Federal, estatui ser vedado aos entes tributantes cobrar tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Tem-se aí o princípio da irretroatividade das leis tributárias, o qual ostenta como princípio norteador a segurança jurídica dos Contribuintes, impedindo que sejam surpreendidos por mudanças inesperadas na política tributária dos governos.

Tal regra não é absoluta, entretanto, sendo excepcionada pela norma tributária encartada no art. 106 do CTN, cujo inciso I dispõe que a lei se aplica a caso pretérito "quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados". Trata-se da assim denominada "interpretação autêntica", a qual dimanada da mesma fonte legislativa que formulou o dispositivo interpretado.

Em realidade, olhando-se com os olhos de ver, a lei interpretativa não retroage, mas apenas esclarece o sentido e alcance do dispositivo legal interpretado. Trata, assim, de garantir a plena eficácia da lei anterior que, se interpretada segundo a *mens legislatoris*, não teria sofrido certas limitações ou gerado controvérsias exegéticas. Dessarte, as leis denominadas “*interpretativas*” não inovam o ordenamento jurídico, cingindo-se apenas a explicitar o sentido e o alcance do texto interpretado.

O Recorrente sabe disso, mas, coloquialmente falando, “*deu uma de migué*”.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as 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 ORIGEM DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EMPREGADO NA COMPENSAÇÃO

O Recorrente alega que a fiscalização entendeu que a compensação informada nas GFIP teria sido efetuada com créditos oriundos exclusivamente das contribuições indevidas sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo.

O Recorrente argumenta que além dos recolhimentos indevidos efetuados sobre os subsídios de agentes políticos no período de 02/1998 a 09/2004, os créditos utilizados na compensação possuem ainda outras três origens distintas:

- Diferença de 1% na Majoração indevida do SAT, nas competências de 2007 a 2009;
- Recolhimentos indevidos, no limite da prescrição, efetuados sobre verbas de natureza indenizatória, não integrantes do Salário de Contribuição;
- Diferenças positivas evidenciadas através do histórico de recolhimentos do Recorrente, no limite da prescrição;

O Autuado só se esqueceu de um pequeno detalhe: De demonstrar e comprovar o recolhimento indevido em relação a tais rubricas.

Chamamos a atenção do Recorrente para o fato de que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a

competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito tributário, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

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

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

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

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

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

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

É necessário e indispensável que o Interessado demonstre e comprove, mediante a apresentação de documentos idôneos o efetivo recolhimento indevido 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.

Anote-se que o forum processual adequado para a contradita dos termos do lançamento concentra-se, na via administrativa, ao Processo Administrativo Fiscal cujo rito processual, estampado no Decreto nº 70.235/72, determina que o instrumento de impugnação ao lançamento deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao Impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas no parágrafo primeiro do art. 16 do Diploma de Regência.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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)

§5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

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

Conforme demonstrado, não se contenta a lei que rege o Processo Administrativo Fiscal com a mera alegação da existência de créditos em face da Fazenda Pública. Mostra-se indispensável que o Impugnante demonstre e comprove, com fundamento em provas documentais, já na fase de impugnação, a efetiva existência desses créditos.

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia rechaçado essa mesma alegação, aviada em grau de defesa administrativa, e indeferido o pedido correlato ao fundamento da falta de comprovação de recolhimentos indevidos relativos a tais rubricas.

E diga a DRJ em Recife/PE:

Quanto ao argumento de haver, na GFIP da competência 07/2009, incluído compensações de recolhimentos incidentes

sobre verbas indenizatórias, o impugnante nada comprovou neste sentido no feito, não havendo, assim, como acolher sua irresignação neste ponto.

Mas, enquanto houver bambu, tem flecha.

Apesar de haver tido o pleito indeferido pela falta de elementos de prova do direito alegado, nada obstante, retorna a carga o Recorrente para infirmar, tão somente, a existência de recolhimentos indevidos.

Não logrou a empresa, todavia, ornamentar tal afirmativa com os indispensáveis indícios de prova material representativos dos alegados recolhimentos indevidos ou a maior das contribuições sociais referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, não ultrapassando a barreira das voláteis argumentações verbais.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 302 do CPC, que não admite a contestação pela simples negativa geral, ressalvados o curador especial, ao advogado dativo e ao Ministério Público, entendendo que impugnação assim formulada equivaleria a uma não contestação, ensejando a revelia e seus efeitos. O ordenamento jurídico pátrio impõe ao sujeito passivo o ônus de manifestar-se precisamente sobre cada um dos fatos alegados, pois aqueles não refutados serão considerados como verdadeiros, passando a ser fato incontroverso.

Nesse contexto, mesmo ciente de que sua impugnação houvera sido refutada pela Autoridade Julgadora *a quo* em razão da carência da comprovação material do Direito reclamado, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar aos autos as demonstrações substanciais e os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do lançamento tributário que ora se opera, não conseguindo se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

Nessa perspectiva, excluída da compensação os demais créditos alegados pelo sujeito passivo, em razão da carência de comprovação material do recolhimento indevido, concentra-se o direito creditório do Recorrente nos recolhimentos indevidos efetuados sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo, no período de 02/1998 a 09/2004, os quais, reitera-se, também não dispensam a comprovação material do efetivo recolhimento, além de outros requisitos cumulativos previstos na legislação previdenciária, conforme se discorrerá doravante.

Com efeito, 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, fez irradiar efeitos *erga omnes* à decisão judicial acima assinalada.

Nesse diapasão, a Secretaria da Receita Previdenciária publicou 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/restituição.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - possa comprovar o ressarcimento de tais valores ou possua uma procuração por instrumento particular, com firma reconhecida em cartório, ou por instrumento público, outorgada pelo exercente de mandato eletivo, autorizando-o a efetuar a compensação, conforme modelo constante do Anexo II desta Instrução Normativa.

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

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

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

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

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

- Que os subsídios dos agentes políticos, no período de 01/02/1998 a 18/09/2004, tenham sido oferecidos à tributação. Assim, os agentes políticos do Ente municipal requerente (Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores) devem ter sido registrados, durante o período em foco, como segurados obrigatórios do Município vinculados ao RGPS;
- Que o crédito tributário incidente sobre os subsídios dos agentes políticos em tela tenha efetivamente se materializado, seja através do registro nos livros fiscais próprios, seja mediante confissão espontânea, seja por declaração em GFIP, ou ainda tenha sido constituído por meio de lançamento de ofício, através de autuação fiscal;
- Que, uma vez constituído o crédito tributário, este tenha sido comprovadamente extinto pelo pagamento. Não basta o mero oferecimento à tributação. É indispensável a comprovação do efetivo recolhimento ao Erário;
- Que, a partir de janeiro/1999, os nomes dos agentes políticos em relevo tenham sido declarados nas GFIP correspondentes na condição de segurados empregados;

- Que as GFIP originárias em que figuravam os nomes dos agentes políticos em apreço tenham sido efetivamente retificadas, de molde a se excluir os exercentes de mandato eletivo, cujas contribuições previdenciárias houveram-se por declaradas inconstitucionais.
- Que inexistam débitos constituídos em face do Interessado em favor da fazenda pública correspondente, na data da entrega de GFIP em que esteja sendo empreendida a compensação;
- Que o ente federativo esteja em situação regular perante a Fazenda Pública, considerando todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição;
- Que o ente federativo esteja em dia com parcelas relativas a eventuais acordos de parcelamento de contribuições previdenciárias, considerados todos os seus órgãos e obras de construção civil executadas com pessoal próprio;
- Que a compensação pretendida seja efetivamente realizada dentro do prazo não vitimado pelo instituto da prescrição tributária;

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

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

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

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

Tal exclusão decorre da mais perfunctória lógica do pedido de restituição/compensação. O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, proferiu decisão definitiva declarando a inconstitucionalidade das contribuições

previdenciárias incidentes sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo federal, estadual, distrital e municipal, ao fundamento de que tais trabalhadores não se configuravam como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social .

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

Dessarte, constando o nome tais exercentes de mandato eletivo nas GFIP em que foram oferecidas suas respectivas remunerações à tributação, referentes ao período de 01/02/1998 a 18/09/2004, torna-se necessário que esses agentes políticos sejam excluídos da base de dados da Seguridade Social, nesse período, mediante a entrega de GFIP retificadora (promovendo tal exclusão).

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

Compulsando os autos, não logramos encontrar qualquer indício de prova material da entrega de GFIP retificadoras promovendo a exclusão dos agentes políticos em relevo.

Corrobora de maneira indiciária a inexistência de tal exclusão a alegação desfiada pelo Recorrente no processo nº 16707.005569/2009-91, que a retificação somente poderia ocorrer com a prévia autorização do respectivo exercente de mandato eletivo para esta finalidade.

A Retificação da GFIP é obrigatória, havendo ou não compensação, e não facultativa, conforme dispõe o §4º do art. 6º da IN MPS/SRP nº 15/2006.

Assim, enquanto não for promovida a exclusão dos agentes políticos em ribalta da base de dados da Seguridade Social, mediante a entrega das respectivas GFIP retificadoras, obstada se manterá a constituição do respectivo crédito em favor do Recorrente. Em consequência, inexistindo crédito líquido e certo em sua carteira, indevida será a compensação levada a efeito pelo Recorrente. Procedente a glosa.

De outro canto, produção de outro lote, porém, o Relatório Fiscal do processo nº 16707.005569/2009-91 assevera que:

a) Quanto aos Prefeitos e Vice-prefeitos:

- O prefeito e o vice-prefeito, Sr. Arnaud Macedo de Oliveira e Lúcio Roberto Pereira, respectivamente, não foram declarados em nenhuma das competências de 01/1999 a 12/2000 (período de suas gestões). O prefeito Antônio Petronillo Dantas Filho, cuja posse se deu em 01/01/2001, foi informado em todas as competências de 01/2001 a 09/2004, entretanto, o vice-prefeito José Radi de Macedo foi informado nas competências 03/2001 a 09/2004, deixando, portanto, de ser informado nas competências 01/2001 e 02/2001.
- Quanto à Retificação das GFIPs para fins de exclusão das remunerações: que as GFIP retificadoras excluindo a remuneração do prefeito nas competências de 02/2004 a 09/2004 foram devidamente apresentadas.

- Quanto aos recolhimentos conforme declarados nas GFIP, que os valores devidos nas competências de 02/2004 a 09/2004 foram efetivamente recolhidos pelo Município ou incluídos no lançamento de débito no 35.846.354-8, consolidado em 13/01/2006.

b) Quanto aos Vereadores:

- Não foi declarado nenhum vereador para as competências de 01/1999 a 12/2002 e 01/2004 a 09/2004; 11 (onze) vereadores foram declarados nas competências de 01/2003 a 10/2003; 9 (nove) vereadores foram declarados na competência de 11/2003; 8 (oito) vereadores foram declarados na competências de 12/2003.
- Quanto à Retificação das GFIPs para fins de exclusão das remunerações: que as GFIP retificadoras excluindo a remuneração dos vereadores nas competências em que foram informados, não foram devidamente apresentadas.
- Quanto ao efetivo recolhimento dos valores devidos em virtude do pagamento de remunerações aos vereadores: Não consta recolhimento algum para as competências de: 05/1998 a 13/1998; Os recolhimentos das competências 01/1998 a 04/1998; 01/1999 a 06/2003 e 01/2004 a 09/2004, referem-se SOMENTE aos segurados não agentes eletivos, conforme declarado nas próprias GFIP, Folhas de Pagamento e Resumos das Folhas de Pagamento; Os recolhimentos das competências 07/2003 a 12/2003 contemplam os valores das contribuições devidas sobre a remuneração dos detentores de mandato eletivo informados nas respectivas competências.

Conforme apurado pela fiscalização, o atendimento aos requisitos exigidos pela legislação previdenciária para o reconhecimento do crédito em favor do município recorrente é apenas parcial.

Cumpre atentar que o art. 89 da Lei nº 8.212/91 somente admite a compensação de contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido, ou a maior que o devido, desde que atendidas as condições e os termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art.89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 Medida Provisória nº 449/2008) (grifos nossos)

Atendendo ao comando legal assentado no art. 89, *caput, in fine*, da Lei nº 8.212/91, a Secretaria da Receita Federal do Brasil fez publicar no Diário Oficial da União de 31/12/2008 a Instrução Normativa nº 900/2008 disciplinando a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispondo em seu art. 34 que não pode ser objeto de compensação o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB, assim como o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964/2000, do Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684/2003 e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303/2006.

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

(...)

§3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

(...)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;

(...)

XII - o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, decorrente de pagamento indevido ou a maior;

(...)

Diante de tal panorama, avulta não se contentar a legislação tributária com a mera inclusão de contribuições previdenciárias, supostamente indevidas, em parcelamento administrativo, para fins de compensação tributária.

Dessarte, embora não comprovado nestes autos, se de fato houve a inclusão de contribuições previdenciárias incidentes sobre os subsídios dos agentes políticos nos parcelamentos do Município, este deverá ingressar com pedido de exclusão de tais parcelas na Unidade da RFB, especificando os parcelamentos nos quais estas estariam incluídas.

Assim, fulgura mais promissora a revisão administrativa do parcelamento realizado, visando ao expurgo das contribuições tidas como indevidas, e nova consolidação de débitos e créditos do sujeito passivo com o fito de se apurar se houve efetivamente recolhimentos indevidos e, havendo, promover-se a revisão do parcelamento realizado.

De todo o exposto, assentado que o Recorrente não promoveu a devida e indispensável retificação das GFIP; considerando que tal retificação mostra-se como condição *sine qua non* para a homologação da compensação pretendida; considerando que o prazo prescricional do direito à compensação de créditos decorrentes do recolhimento indevido das contribuições previdenciárias relativas aos subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo expirou em 21 de junho de 2010, e considerando que não foram comprovadas a liquidez e certeza dos demais créditos alegados pelo Município recorrente, pugnamos pela negativa de provimento aos pedidos formulados no Recurso Voluntário interposto.

4. DECISÃO

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso para, no mérito, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva