



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10380.721990/2015-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-008.019 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente MUNICIPIO DE CAPISTRANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Constituem infrações à legislação previdenciária, passíveis de lançamento nos respectivos códigos de fundamentação legal, as condutas do contribuinte consubstanciadas em elaborar folha de pagamento fora dos padrões e normas estabelecidos, deixar de arrecadar contribuições devidas pelos segurados, deixar de contabilizar de forma discriminada e deixar o órgão público de exigir CND de contratados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário consignado no lançamento constituído mediante os Autos de Infração (AI) - DEBCAD n. 51.068.227-8 (CFL 30 - valor total de R\$ 5.777,43); DEBCAD n. 51.068.228-6 (CFL 41 - valor total de R\$ 192.578,66; DEBCAD n. 51.076.499-1 (CFL 59 - valor total R\$ 5.777,43); e DEBCAD n. 51.076.500-9 (CFL 34 - valor total R\$ 38.515,66), conforme discriminado no relatório fiscal da aplicação da multa.

Cientificada da teor da decisão de primeira instância em **19/08/2016**, a impugnante, agora Recorrente interpôs recurso voluntário em **19/09/2016** (e-fl. 210), esgrimindo os seguintes argumentos:

i) **DEBCAD n. 51.068.227-8**: Discriminação imprecisa da infração, e, no mérito, inexistência da obrigação acessória; contraditório e ampla defesa e princípios da legalidade e da tipicidade. Conclui com os pedidos:

a) Anular o auto de infração pela discríção imprecisa do fato apurado, bem como pela não inteligibilidade dos comandos apontados;

b) Subsidiariamente, considerando que há escusa justificável em não manter folha de pagamento inserindo todos os contribuintes, fato reconhecido pelo órgão fiscalizador, e considerando o princípio da tipicidade e da legalidade, anular o auto de infração. Dela ausência de legislação aue imponha referida obriagação aos órgãos públicos nestas circunstâncias;

c) Também subsidiariamente, e considerando a inobservância do contraditório e da ampla defesa, anular o auto de infração;

d) Ainda subsidiariamente, tendo que vista que o Decreto 3.048/99, que não é lei em sentido formal e material, não poderia criar tipos e conferir punições, anular o auto de infração.

ii) **DEBCAD n. 51.076.500-9**: Atipicidade da conduta; princípios da legalidade e da tipicidade; contraditório e ampla defesa. Conclui com os pedidos:

a) Reconhecer o bis in idem nos termos expostos;

b) Considerando o princípio da tipicidade e da legalidade, anular o auto de infração pela ausência de legislação que imponha referida obrigação aos órgãos públicos nestas circunstâncias;

c) Também subsidiariamente, e considerando a inobservância do contraditório e da ampla defesa, anular o auto de infração;

d) Ainda subsidiariamente, tendo que vista que o Decreto 3.048/99, que não é lei em sentido formal e material, não poderia criar tipos e conferir punições, anular o auto de infração;

e) Superadas as anteriores, e considerando que há exceção para a adoção do regime de competência, anular o auto de infração.

iii) **DEBCAD n. 51.068.228-6**: O Parecer PGFN/CAT no 353/2011 em questão tem efeitos ex nunc, implicando dizer que não abarca obrigações anteriores a sua publicação; inexistência da obrigação acessória; contraditório e ampla defesa; princípios da legalidade e da tipicidade. Conclui com os pedidos:

a) Considerando a inobservância do contraditório e da ampla defesa, anular o auto de infração;

b) Subsidiariamente, considerando a não observância dos princípios da tipicidade e da legalidade quando da interpretação extensiva do termo "contratar", anular o auto de infração em função da inexistência da obrigação acessória. Alternativamente, anular o auto de infração em razão do Parecer PGFN 353/2011 possuir eficácia apenas ex nunc;

c) Ainda subsidiariamente, tendo que vista que o Decreto 3.048/99, que não é lei em sentido formal e material, não poderia criar tipos e conferir punições, anular o auto de infração.

iv) **DEBCAD n. 51.076.499-1**: nulidade do auto de infração em razão de vício formal na sua confecção; contraditório e ampla defesa; princípios da legalidade e da tipicidade. Conclui com os seguintes pedidos:

a) Anular o auto de infração pela descrição precária do fato apurado, bem como pela não inteligibilidade dos comandos apontados, tendo em vista a imprecisão do meio utilizado;

b) Considerando a inobservância do contraditório e da ampla defesa, anular o auto de infração;

c) Ainda subsidiariamente, tendo que vista que o Decreto 3.048/99, que não é lei em sentido formal e material, não poderia criar tipos e conferir punições, anular o auto de infração.

[...]

Sem contrarrazões.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Decreto n. 70.235/1972, portanto, dele conheço.

Para uma melhor contextualização deste contencioso administrativo fiscal, resgato, no essencial, o relatório da decisão recorrida:

[...]

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe conforme segue:

AI Debcad nº 51.068.227-8, no valor de R\$ 5.777,43, por infringência ao disposto na Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso I, combinado com o disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso I e § 9º (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 30).

AI Debcad nº 51.068.228-6, no valor de R\$ 192.578,66, por infringência ao disposto na Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a”, artigo 48, Lei nº 8.666, de 21/6/1993, artigo 55, inciso XIII, combinado com o disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 257, inciso I, alínea “a”, § 7º e artigo 263 (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 41).

AI Debcad nº 51.076.500-9, no valor de R\$ 38.515,66, por ofensa ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso II, combinado com o que dispõe o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso II, §§ 13 e 17 (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 34).

AI Debcad nº 51.076.499-1, no valor de R\$ 5.777,43, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.212 de 24/7/1991, artigo 30, inciso I, alínea “a” e pela Lei nº 10.666, de 8/5/2003, artigo 4º, caput, combinado com o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 216, inciso I, alínea “a” (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 59).

Consta no relatório fiscal de fls. 1.353/1.397, as informações que seguem.

O presente processo se refere a autuações pelo descumprimento de obrigações acessórias. Especificamente o sujeito passivo: (a) deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas e creditadas aos segurados de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária, (b) deixou de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, a remuneração dos contribuintes individuais a seu serviço (fatos geradores de contribuições previdenciárias), e (c) deixou de arrecadar, mediante o desconto, as contribuições devidas pelos segurados que remunerou.

Verificou-se, ainda que o autuado foi fiscalizado em relação ao período de 01/2007 a 12/2008 tendo tal procedimento fiscal se encerrado em 30/1/2012. Durante essa auditoria foram lavrados três AI por descumprimento de obrigação acessória: AI Debcad nº 51.005.624-5, CFL 30, extinto por pagamento, AI Debcad nº 51.005.625-3, CFL 59, extinto por pagamento, e AI Debcad nº 51.005.627-0, CFL 41, extinto por pagamento.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS OBJETO DAS AUTUAÇÕES TRATADAS NO PRESENTE PROCESSO

AI DEBCAD Nº 51.068.227-8. CFL 30

O contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP à apresentação de folhas de pagamento de todos os segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, inclusive com os respectivos resumos mensais.

Por meio desse documento solicitou-se também: um relatório mensal de todas as diárias pagas por servidor (no qual fosse indicado a remuneração mensal de cada um deles) e um relatório com o cálculo da contribuição do segurado para os casos em que o valor pago a título de diárias tenha ultrapassado a 50% da remuneração do servidor.

O autuado apresentou: a relação das diárias com a informação da remuneração de todos os trabalhadores sem o cálculo da contribuição dos segurados, e folhas de pagamento de todas as competências.

Constatou-se, com base na contabilidade, que houve a contratação (empenho/liquidação/pagamento) de diversos contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos), que não foram incluídos nas folhas de pagamento. Também não

foram incluídas nas folhas de pagamentos, as remunerações que seriam correspondentes às diárias que excederam a 50% da remuneração do trabalhador. O contribuinte não apresentou relatório analítico para suprir tal falta.

No caso da remuneração dos contribuintes individuais, e com relação aos valores das diárias pagas acima de 50% da remuneração do servidor, por terem classificação contábil e orçamentária específica, apesar dos órgãos públicos não poderem inseri-los na mesma folha de pagamento dos servidores em geral por determinação do Tribunal de Contas, tal fato não lhes desobriga de elaborar folha de pagamentos a parte que contenha todos os segurados e suas respectivas remunerações, bem como o de proceder ao desconto dos segurados.

Assim, o contribuinte deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados, no período auditado, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação tributária.

Em razão do exposto foi aplicada multa no valor de R\$ 5.777,43, calculada da forma prevista pela Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 e pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso I, alínea “a” e artigos 290, 292, 373.

O valor da multa atualizado (R\$ 1.925,81) conforme Portaria MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015, foi elevado em três vezes, tendo em vista a ocorrência da agravante prevista no RPS, artigo 290, inciso V (ter ocorrido reincidência específica) e conforme o disposto no artigo 292, inciso IV.

AI DEBCAD Nº 51.076.500-9. CFL 34

O contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF a apresentação de toda a documentação contábil, inclusive em meio magnético no formato estabelecido pelo Sistema de Informações Municipais – SIM, instituído pelo Tribunal de Contas dos Municípios – TCM e no formato do Manual de Arquivos Digitais – Manad. O autuado apresentou parcialmente os documentos solicitados, entre eles o arquivo no formato Manad relativo à contabilidade e os contratos de prestadores de serviços.

Contudo, todas as informações financeiras e contábeis puderam ser verificadas relativamente ao contribuinte, pois a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB tinha acesso às informações do referido SIM.

Ao apreciar os registros contábeis do autuado, constatou-se que ele vem descumprindo a legislação previdenciária, pois deixou de contabilizar em títulos próprios de sua contabilidade e pelo regime de competência, os fatos geradores da contribuição previdenciária.

Especificamente, o contribuinte não registra os fatos geradores de contribuições previdenciárias em títulos próprios, nem mesmo no nível de sub-elemento. Por exemplo, na conta “33903600 – Serviços de terceiros pessoa jurídica” são registrados todos os pagamentos efetuados a pessoas físicas, sejam eles sujeitos ou não à incidência de contribuição previdenciária, tais como, remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, aluguel de som mecânico, de brinquedos.

Foi elaborada planilha que contém os lançamentos de aluguéis e de alguns valores pagos a contribuintes individuais registrados nessa conta.

Constatou-se, ainda, que o contribuinte não efetua seus registros contábeis pelo regime de competência. Por exemplo, a quota patronal, incidente sobre as remunerações da folha de pagamento dos trabalhadores vinculados ao RGPS, não foi contabilizada (empenhada e liquidada) no momento do seu surgimento.

Em razão dessa conduta, foi aplicada multa no valor de R\$ 38.515,66, calculada da forma prevista pela Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 e pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso II, alínea “a” e artigos 290, 292, 373.

O valor da multa atualizado (R\$ 19.257,83) conforme Portaria MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015, foi elevado em duas vezes, tendo em vista a ocorrência da agravante prevista no RPS, artigo 290, inciso V (ter ocorrido reincidência genérica) e conforme o disposto no artigo 292, inciso IV.

AI DEBCAD Nº 51.068.228-6. CFL 41

O contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF à apresentação dos contratos e respectivas Certidões Negativas de Débito – CND das empresas contratadas.

O autuado apresentou parte dos documentos solicitados, mas comparando-se as informações contábeis e financeiras contidas no SIM e consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (inclusive da previdência

social), constatou-se que ele deixou de exigir a CND das empresas, relacionadas nos anexo de fls. 42/54, com as quais contratou.

A CND é exigida durante a fase de licitação, por força do disposto no inciso IV do artigo 27, combinado com o inciso V do artigo 29, ambos da Lei nº 8.666/1993 (tal exigência se estende por toda a duração do contrato, por força do que dispõe o artigo 55, inciso XII da mesma Lei). Por sua vez, conforme o disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a”, a CND deve ser exigida na contratação com o Poder Público (entendida a contratação como todo o processo que vai desde a assinatura do contrato até o último ato de sua execução, conforme inclusive passou a constar do Parecer nº 353/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, combinado com o disposto na Nota RFB Cosit nº 81, de 1/4/2011).

Em razão dessa conduta, foi aplicada multa no valor de R\$ 192.576,66, calculada da forma prevista pela Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 e pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso II, alínea “c” e artigos 290, 292, 373. Especificamente, o valor da multa foi apurado, multiplicando-se o número de CND não exigidas pelo autuado (seis CND) pelo valor de R\$ 19.257,83 (valor da multa atualizado conforme Portaria MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015).

O valor total da multa de R\$ 115.546,98, foi elevado em três vezes, tendo em vista a ocorrência da agravante prevista no RPS, artigo 290, inciso V (ter ocorrido reincidência específica) e conforme o disposto no artigo 292, inciso IV, o que perfaria uma multa total de R\$ 346.640,94, contudo em razão do limite previsto no artigo 92 da Lei nº 8.212/1991, o valor de multa aplicada foi de R\$ 192.578,66.

AI DEBCAD Nº 51.076.499-1. CFL 59

Apesar de identificada a ocorrência de remuneração de contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos), constatou-se que o contribuinte deixou de descontar da remuneração de diversos desses segurados, valores correspondentes às contribuições para a previdência, devidas por eles, conforme demonstrativo “Anexo”.

Em razão disso, foi aplicada multa no valor de R\$ 5.777,43, calculada da forma prevista pela Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 e pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso I, alínea “g” e artigos 290, 292, 373.

O valor da multa atualizado (R\$ 1.925,81) conforme Portaria MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015, foi elevado em três vezes, tendo em vista a ocorrência da agravante prevista no RPS, artigo 290, inciso V (ter ocorrido reincidência específica) e conforme o disposto no artigo 292, inciso IV.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 27/3/2015, conforme assinatura às fls. 3, 4, 5 e 6. A documentação relativa à autuação, inclusive os demonstrativos referidos e demais anexos ao relatório fiscal foram cientificados ao contribuinte em 27/3/2015 conforme documento de fls. 66/70 (Recibo de arquivos entregues ao contribuinte).

O autuado, em 27/4/2015 (conforme carimbo de protocolo à fl. 75), apresentou impugnação (fls. 75/121) por meio da qual, essencialmente:

AI DEBCAD 51.068.227-8. AI CFL 30

Diz que no relatório fiscal consta no tópico “Dispositivo legal infringido” (à fl. 4) a indicação de que a obrigação descumprida é a prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso I, mas que no tópico “Valor da Penalidade Aplicada” teria sido indicado o artigo 32, inciso II da mesma Lei. Afirma que há total divergência na indicação do dispositivo legal supostamente infringido e que “[...] afinal não se sabe qual a infração teria praticado o ente público: o Inciso I ou o II do artigo 32 [...]”. Conclui que por essa razão o AI é nulo.

INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Diz que o Auto de Infração não identificou ou pelo menos não apontou nenhum servidor que auferisse diárias em percentual superior a 50% da remuneração. Conclui que inexistente a obrigação quando se considera que há a possibilidade de não haver nenhum caso.

Diz que, de fato, os órgãos públicos não podem manter na folha de pagamento todos os servidores e que a orientação reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB decorre de previsão na Lei Complementar nº 101/2000 que limita o gasto com pessoal. Assevera que, no caso específico, sua limitação decorre do disposto nessa Lei no artigo 20, inciso III, que fixa o teto de gastos em 54% da receita. Conclui que é inaplicável a si, o disposto no RPS, artigo 225, inciso I, e § 9º, inciso IV, do RPS, bem como o disposto no artigo 32 da Lei nº 8.212/1991.

Assevera que não pode inserir, nas folhas de pagamento, o contribuinte individual e que não é por acaso que a RFB não aponta qual o comando impõe a confecção de “folha paralela” contendo todos os servidores. Conclui que tal ato vai contra o Princípio da Legalidade, seja por exigir obrigação que não decorre de Lei, seja por estender a interpretação dos artigos referidos, pois em nenhum deles há referência de folha paralela. Cita doutrina para fundamentar seu entendimento e afirma que o mesmo raciocínio se aplica ao caso das diárias superiores a 50% da remuneração dos segurados empregados.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

Cita dispositivo constitucional que trata do direito ao contraditório e à ampla defesa e afirma que é necessário, para aplicação de multa, que haja um processo administrativo em que seja garantido o contraditório e a ampla defesa para, somente após esse processo, mensurar e aplicar a multa. Cita doutrina.

Afirma que o Auto de Infração é o ato inicial do procedimento que desemboca ou não na notificação para pagamento de multa que é o ato final. Acrescenta que a multa só se torna exigível após todo o processo administrativo onde é assegurado o contraditório e a ampla defesa, pois, do contrário, se está aplicando uma sanção sem o devido processo legal. Conclui que a multa aplicada é nula e diz que ela afronta os Princípios da Legalidade, Motivação, Contraditório e Ampla Defesa. Cita doutrina e tece considerações sobre o ato administrativo, seus elementos, sob atos nulos e anuláveis. Assevera que a falta de qualquer requisito ou elemento do ato administrativo acarreta a nulidade como sanção, o que requer.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE

Diz que, como o próprio órgão fiscalizador apontou, os órgãos públicos não podem inserir os segurados e remunerações indicados pela fiscalização na mesma folha de pagamento dos servidores em geral, por determinação do Tribunal de Contas. Conclui que inexistindo a obrigação, dada a escusa legal, não há tipicidade para a infração, não cabendo ao órgão fiscalizador estender a interpretação da legislação.

Tece considerações acerca do Princípio da Legalidade, do poder de polícia, e afirma que um Decreto não poderia instituir infração e atribuir sanção. Disserta ainda sobre o Princípio da Tipicidade e afirma que a multa foi aplicada com base exclusivamente no Decreto nº 3.048/1999, o que fere os princípios mencionados. Cita doutrina e decisões jurisprudenciais.

Assevera que o Decreto nº 3.048/1999 avança em seara exclusivamente legislativa, ferindo a legalidade.

CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE – REINCIDÊNCIA

Diz que o órgão autuador não provou que houve a decisão administrativa irrecorrível quanto aos autos de infração considerados para fins de identificação de reincidência, assim como não comprovou que houve seu pagamento ou que tenha se configurado a revelia. Conclui que considerando tal situação, não poderia ser lhe imputada a pecha de reincidência.

Afirma que, como a multa é nula, não há como ser retificada ou convalidada devendo ser considerada inexistente haja vista tratar-se de ausência de requisito indispensável à validação do ato administrativo (qual seja, a forma). Cita doutrina. Afirma que foi ferido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, e que restando comprometido requisito de validade resta anular o ato administrativo.

PEDIDOS

Requer a anulação do AI pela descrição imprecisa do fato apurado, bem como pela não inteligibilidade dos comandos apontados.

Requer, ainda, a anulação do AI, tendo em vista:

- a) que há escusa justificável em não manter folha de pagamento inserindo todos os contribuintes, fato reconhecido pelo órgão fiscalizador, e considerando o Princípio da Tipicidade e da Legalidade, pela ausência de legislação que imponha a referida obrigação aos órgãos públicos nessas circunstâncias;
- b) a inobservância do contraditório e da ampla defesa;
- c) não poder o Decreto nº 3.048/1999 criar tipos e conferir punições;
- d) a não comprovação da efetiva reincidência.

AI DEBCAD Nº 51.076.500-9. CFL. 34.

Diz que o caput do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991 dirige a obrigação de lançar em livro próprio à “empresa”, pessoa jurídica de direito privado, e que seria inaplicável ao órgão público que obedece aos ditames da Lei nº 4.320/1964. Conclui que a conduta é atípica.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE

Apresenta as mesmas alegações e apontamentos contidos na parte da impugnação referente ao AI Debcad nº 51.068.227-8 (AI CFL 30).

Aduz que a obrigação em questão é para pessoa jurídica e não para o ente público, e que consta no próprio auto de infração que, pelos dados do SIM e do TCM, a RFB identificou os fatos geradores da obrigação previdenciária e a respectiva incidência da contribuição e, por essa razão, seria despropositada a cobrança, não havendo um mínimo de ilegalidade que implique na multa.

Diz que se verificou verdadeiro bis in idem em face do AI Debcad nº 51.076.500-9 (AI CFL 34), pois se trata, mais uma vez de vício formal na contabilização dos vários tipos de segurados.

Diz que o regime de competência na seara pública é o misto, qual seja, registra-se a despesa pelo regime de competência e a receita pelo regime de caixa, conforme

Lei nº 4.320/1964, artigo 35 e 50. Tece considerações acerca dos regimes temporais para contabilização aplicáveis aos órgãos públicos. Conclui que a não adoção do regime de competência não implica em infração e que a fiscalização não demonstrou qual a despesa não foi contabilizada no regime de competência. Diz que existem exceções ao regime de competência: despesa referente a determinado exercício que não foi paga naquele ano e que deve ser inscrita nos restos a pagar, ou os casos de restos a pagar não processados.

PEDIDOS

Requer o reconhecimento de ocorrência de bis in idem.

Requer a anulação do AI pela descrição imprecisa do fato apurado, bem como pela não inteligibilidade dos comandos apontados.

Requer, ainda, a anulação do AI, tendo em vista:

- a) o Princípio da Tipicidade e da Legalidade, pela ausência de legislação que imponha a referida obrigação tida por descumprida, aos órgãos públicos nessas circunstâncias;
- b) a inobservância do contraditório e da ampla defesa;

- c) não poder o Decreto nº 3.048/1999 criar tipos e conferir punições;
- e) que há exceções à adoção do regime de competência.
- d) a não comprovação efetiva da reincidência.

AI DEBCAD Nº 51.068.226-6. CFL 41

Diz que o texto da Lei nº 8.212/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a” não é expresso no tocante ao lapso de exigência da CND. Aduz que sua exigência deve se dar na contratação que deve ser interpretada como o ato em que se formaliza o vínculo entre o ente público, a habilitação e, posteriormente, a assinatura do contrato.

Afirma que a extensão da interpretação só ocorreu por ocasião do Parecer normativo PGFN nº 353/2011, que vincula a administração em situações semelhantes, com efeitos apenas ex nunc. Diz que a ausência de parecer sobre o tema gerou dúvida em todo o país, motivo pelo qual prevaleceu o entendimento pela não autuação. Cita notícia veiculada pela DRF de Goiânia cuja fonte é a Anfip que confirmaria: a) a necessidade de regularidade fiscal durante todo o período em que os contribuintes estejam usufruindo algum incentivo fiscal e não só no ato de sua concessão, b) que a CND previdenciária é necessária durante todo o período do incentivo e não apenas no ato da concessão. Diz que até então, pairava a dúvida sobre o texto legal.

Tece considerações acerca do termo contratação contido no texto legal referido.

Afirma que para que se impusesse a multa dever-se-ia provar que houve prejuízo ao erário público já que a inexistência de CND temporariamente não implica necessariamente em prejuízo para a administração, mormente se ele foi obtida posteriormente com a quitação de débitos previdenciários. Cita decisão jurisprudencial.

INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Diz que a melhor definição de contratar seria fazer contrato, combinar, ajustar, convencionar e tratar. Aduz que a exigência é apenas no ato da contratação, restando à RFB cobrar eventuais débitos pelas vias próprias. Cita doutrina.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE

Apresenta as mesmas alegações e apontamentos contidos na parte da impugnação referente ao AI Debcad nº 51.068.227-8 (AI CFL 30).

Afirma que inexistindo a obrigação não há tipicidade para a infração. Aponta que a multa aplicada foi baseada no Decreto nº 3.048/199, artigo 283, inciso II, alínea “c” e artigo 373. Aduz que, diante da dúvida interpretativa acerca do artigo 47, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/1991, não há como se estender o conceito de contratar para caracterizar toda a vigência da relação entre a administração e o contribuinte.

Afirma que não cabe ao órgão fiscalizador estender a interpretação da legislação.

PEDIDOS

Requer, a anulação do AI e, razão da:

- a) inobservância do contraditório e da ampla defesa;
- b) aplicação extensiva ao termo contratar ou em razão do Parecer Normativo nº 353/2011 possuir eficácia apenas ex nunc;
- c) não poder o Decreto nº 3.048/1999 criar tipos e conferir punições;
- d) não comprovação efetiva da reincidência.

AI DEBCAD 51.076.499-1 AI CFL 59

Diz que não pode incluir todos os servidores da folha de pagamento tendo em vista o cálculo de gasto com pessoal nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Aduz que esse é “[...] o motivo pelo qual apresentou apenas a relação de servidores sem vínculo.”

Afirma que a orientação reconhecida pela RFB decorre da Lei . Retoma os argumento relativos à omissão de segurados e remunerações em folha de pagamento relatadas no item relativo ao AI CFL 30.

Apresenta, essencialmente, as outras alegações e pedidos que estão contidos no tópico que trata da impugnação do AI Debcad nº 51.068.227-8, CFL 30.

[...]

Conforme se observa, à exceção da circunstância de reincidência, a Recorrente reproduz, *ipsis litteris*, os termos da impugnação apresentada ao órgão julgador de primeira instância.

Nesse contexto, considerando-se que a Recorrente não aduz novas razões de defesa perante à segunda instância, confirmo e adoto as razões de decidir da decisão recorrida, nos termos do art. 57, § 3º., do RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343/2015:

[...]

RESPEITO AO CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA. ARGUMENTO COMUM A TODOS OS AI.

Esclareça-se que não há no ordenamento jurídico pátrio a necessidade de que a autuação por descumprimento de obrigação tributária, relativa à previdência social, somente seja efetuada pela autoridade tributária, após abertura de prazo para sua manifestação.

A Lei que instituiu a obrigação tratada nos autos determina que:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Por sua vez, conforme Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Assim, considerando-se que o direito conferido com base no inciso LV, artigo 5º da Constituição da República de 1988, assegura aos litigantes o direito ao contraditório e à ampla defesa, e que só há litigantes com a apresentação da impugnação, tem-se que para respeitar tais direito, não é necessário que a autuação com imposição de multa seja efetuada pela autoridade fiscal (que age por dever de ofício) apenas depois de conferida oportunidade ao contribuinte se manifestar, apresentando suas razões e elementos de defesa.

Ora, uma vez que uma vez cientificado da autuação, o contribuinte pode apresentar impugnação e todos os elementos previstos em lei que julgar necessários a sua defesa, como ocorreu no presente caso. Tem-se, portanto, que não houve cerceamento ao direito ao contraditório e à ampla defesa do autuado.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE. ARGUMENTO COMUM A TODOS OS AI.

Em que pesem as alegações do impugnante em sentido contrário, como inclusive se observa pela leitura dos dispositivos legais que serão citados, a obrigação tributária acessória descumprida que ensejou a aplicação das multas não foi estabelecida por meio de decreto, mas está prevista em dispositivos legais, todos contidos nas capas dos Autos de Infração (fls. 3, 4, 5 e 6). Da mesma forma, a multa aplicada foi estabelecida pela Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 (também referidos nas capas dos AI), e não por decreto. Percebe-se, portanto, que se confundiu o contribuinte.

AI DEBCAD 51.068.227-8. AI CFL 30

De acordo com o relatório fiscal, constatou-se, com base na contabilidade que houve a contratação (empenho/liquidação/pagamento) de diversos contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos), sendo que esses trabalhadores não haviam sido incluídos nas folhas de pagamento. Também não foram incluídos nas folhas de pagamentos as remunerações que seriam correspondentes a diárias que excederam a 50% da remuneração do trabalhador. O contribuinte não apresentou documento analítico para suprir tal falta.

O sujeito passivo não infirma as conclusões fiscais, os motivos de sua irresignação serão apreciados a seguir.

OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO

Constata-se, conforme documentos de fls. 98/102 dos autos do processo nº 10380.721989/2015-18 (também impugnado e conexo a este) que o impugnante foi cientificado do relatório fiscal de fls. 42/45 e dos demonstrativos que o compõe (notadamente o de fl. 74 dos autos do processo nº 10380.721989/2015-18) que contém o valor recebido por segurados a título de Diária que excedeu a 50% do valor das remunerações na competência (coluna VR LIQ), bem como a indicação desse segurados (coluna OBS). Consta, ainda, nesse documento a indicação do número do empenho a que tais diárias se referem.

Percebe-se, portanto, que o fato do Auditor Fiscal não ter indicado no corpo do relatório fiscal tratado nos presente autos, quais servidores auferiram diárias em percentual superior ao 50% da remuneração, não implica, como quer o impugnante, que não exista a obrigação de inclusão desses valores em folha de pagamento, ainda que em folha de pagamentos elaborada para atender a legislação previdenciária. Tal fato evidencia ainda que os casos existem e a obrigação de incluí-los em folhas de pagamento, conforme legislação citada, também.

As alegações do impugnante de que os órgãos públicos não podem manter na folha de pagamento todos os servidores e contribuintes individuais e que a orientação reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB decorre de previsão na Lei Complementar nº 101/2000 que limita o gasto com pessoal não pode prosperar.

Da mesma forma, que não prosperar a alegação de que ele não poderia inserir nas folhas de pagamento o contribuinte individual e os valores de diária que excederam a 50% da remuneração (tornando-se, fato gerador de contribuição previdenciária) porque não haveria comando legal que impusesse tal obrigação em afronta ao Princípio da Legalidade.

Determina o CTN que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[...]

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

[...]

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (grifo nosso)

A Lei nº 8.212, de 27/7/1991, dispõe que:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; (grifo nosso)

[...]

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; (grifo nosso)

Dentre os padrões e normas estabelecidos para sua elaboração estão aqueles contidos no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

[...]

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.(grifo nosso)

Portanto, depreende-se das normas extraídas dos dispositivos citados, que o fato do contribuinte (empresa), no presente caso, se submeter às normas gerais de Direito Financeiro contidas na Lei nº 4.320, de 17/3/1964, ou a outras normas exaradas pelos Tribunais de Contas, em nada o eximem de elaborar folhas de pagamento para atender às necessidades de administração e fiscalização da regularidade dos recolhimentos de contribuições previdenciárias.

Por essa razão, o autuado tinha e tem por obrigação, elaborar folhas de pagamento contendo todos os segurados e as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração, com vistas a atender a legislação previdenciária cumprindo com o seu dever de colaboração para que seja possível à autoridade tributária identificar os fatos geradores e contribuições previdenciárias efetivamente devidas. Fato que não ocorreu conforme relato fiscal não infirmado.

Constata-se, ainda, com base nos dispositivos citados, que a fiscalização não “estendeu a interpretação da legislação” como afirmado pelo impugnante, mas, em respeito ao disposto no CTN, artigo 142, apenas aplicou a norma contida na Lei nº 8.212/1991, artigo 92, em razão do descumprimento de obrigação estabelecida na mesma Lei, artigo 32, inciso I.

Esclareça-se, que as limitações de gastos com pessoal determinadas pela Lei Complementar nº 101/2000, artigos 19 e 20, referidas pelo impugnante, não exoneram o contribuinte do cumprimento das obrigações tributárias acessórias determinadas por lei específica, a Lei nº 8.212/1991. O que se tem em vista na lei complementar referida é limitar a ocorrência de gastos e não impedir essa ou aquela forma de formalização do registro de despesas ocorridas.

OCORRÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO QUE ESTABELECE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DESCUMPRIDA

Não pode prosperar a alegação do impugnante no sentido de que o AI nº 51.068.227-8 seria nulo porque no relatório fiscal consta no tópico “Dispositivo legal

Infringido” (à fl 4) a indicação de que a obrigação descumprida é a prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso I, mas que no tópico “Valor da Penalidade Aplicada” teria sido indicado o artigo 32, inciso II da mesma Lei e em razão de não se saber “[...] qual a infração teria praticado o ente público: o Inciso I ou o II do artigo 32 [...]”.

Ao contrário do que alega o impugnante, apesar do equívoco do Auditor Fiscal ao indicar o inciso II do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991 no tópico que trata do valor da penalidade aplicada, verifica-se que é possível pela leitura do relatório fiscal identificar qual infração cometeu o impugnante, especificamente: (a) constatou-se, com base na contabilidade

que houve a contratação (empenho/liquidação/pagamento) de diversos contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos), sendo que esses trabalhadores não haviam sido incluídos nas folhas de pagamento, e (b) não foram incluídos nas folhas de pagamentos as remunerações que seriam correspondentes a diárias que excederam a 50% da remuneração do trabalhador.

Por sua vez percebe-se que, no tópico do relatório fiscal que trata do “Dispositivo Legal Infringido”, a fiscalização incluiu o dispositivo legal correto, qual seja, o inciso I do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991. Tal dispositivo é também informado na capa do Auto de Infração (também cientificada ao contribuinte), no item “Descrição sumária da infração e dispositivo legal infringido”.

Portanto, o equívoco do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (no tópico do relato fiscal que trata do “Valor da Penalidade Aplicada” e não da infração propriamente dita), não teve o condão de causar qualquer prejuízo ao exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa do impugnante. Isso porque, foi devidamente narrada, pela autoridade tributária, a conduta infratora que evidencia o descumprimento de um dever contido na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso I, tendo sido tal conduta compreendida pelo contribuinte, como se infere da leitura de sua peça de defesa.

Além disso, como visto, o dispositivo legal que trata da obrigação descumprida foi indicado no próprio relatório fiscal, em tópico específico que trata Dispositivo legal Infringido e na capa do Auto de Infração (que contém os fundamentos normativos da obrigação descumprida e da multa aplicada).

Constata-se, ainda, que o auditor fiscal apurou a multa mínima (desconsiderando-se a ocorrência de agravantes) corretamente baseando-se no disposto no artigo 92, e 102, combinado com o disposto no RPS, artigo 283, inciso I, alínea “a” e artigo 373, como foi cientificado ao contribuinte e como consta na capa do AI à fl. 3.

Considerando-se que foram indicados os dispositivos legais corretos no corpo do relatório fiscal, quais sejam artigo 92 e 102 e uma vez que seria possível ao

contribuinte, com base na capa do Auto de Infração de fl. 3, identificar os dispositivos infralegais

corretos, tem-se que o fato de ter sido incluído equivocadamente no corpo do relatório fiscal que o dispositivo no RPS para o cálculo da multa foi o II do artigo 283 e não o artigo 283, inciso I, também não teve o condão de causar qualquer prejuízo ao exercício do direito do contraditório ou a ampla defesa do contribuinte.

MULTA CABÍVEL

Dessa feita, tendo ocorrido a infração em comento deve ser mantido o valor correspondente à multa retificada e apontada na Tabela 1 do voto, apurada, como determina a Lei nº 8.212/1991, artigos 92 e 102, combinado com o disposto no RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso I, alínea “a” e artigo 373, combinado com o disposto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 13, de 9/1/2015,

publicada no DOU de 12/1/2015, sem consideração de circunstância agravante, conforme tópico específico do voto.

AI DEBCAD Nº 51.076.500-9. CFL. 34.

De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte não registra os fatos geradores de contribuições previdenciárias em títulos próprios, nem mesmo no nível de subelemento.

Por exemplo, na conta 33903600 – Serviços de terceiros pessoa jurídica são registrados todos os pagamentos efetuados a pessoas físicas sejam eles sujeitos ou não à incidência de contribuição previdenciária, tais como, remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, aluguel de som mecânico, de brinquedos. Foi elaborada planilha que contém os lançamentos de alugueis e de alguns valores pagos a contribuintes individuais registrados nessa conta. Constatou-se, ainda, que o contribuinte não efetua seus registros contábeis pelo regime de competência. Por exemplo, houve contabilização da quota patronal, incidente sobre as remunerações da folha de pagamento dos trabalhadores vinculados ao RGPS fora do momento de seu nascimento.

OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO

A Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso II, dispõe conforme segue:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 6/5/1999, ao regulamentar tal exigência prevê que:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

[...]

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

[...]

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

[...]

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços (grifo nosso).

O sujeito passivo não infirma as conclusões fiscais, os motivos de sua irresignação serão apreciados a seguir.

A alegação do impugnante de que o caput do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991 dirige a obrigação de lançar em títulos próprios de forma discriminada à “empresa”, pessoa jurídica de direito privado, e que seria inaplicável ao órgão público que obedece aos ditames da Lei nº 4.320/1964, não procede.

Isso porque, como exposto ao tratar das alegações relativas ao AI CFL 30, a própria legislação previdenciária indica o que o se deve entender pelo termo “empresa”, incluindo nesse conceito, os órgãos públicos da administração direta e indireta (Lei nº 8.212/1991, artigo 15).

INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM

Não houve, como alegado pelo impugnante, bis in idem em face do 51.068.227-8 (AI CFL 30), ou de qualquer outro AI lavrado na ação fiscal, pois esse AI se refere a multa aplicada por ter o autuado deixado de incluir remunerações e segurados nas folhas de pagamentos, ao passo que, conforme relato fiscal, não infirmado pelo impugnante, o AI Debcad nº 51.076.500-9 (AI CFL 34) em comento, foi lavrado para apenar o contribuinte pelo fato dele não ter efetuado a contabilização de negócios jurídicos que são fatos geradores e

de negócios jurídicos que não são geradores de contribuição previdenciária, de forma não discriminada, deixando de se valer de títulos próprios de sua contabilidade para fazer essa distinção.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE

APRESENTADOS ESPECIFICAMENTE PARA O AI CFL 34

O fato de a fiscalização ter obtido informações necessárias à verificação da regularidade fiscal do impugnante por outros meios que não através da colaboração do contribuinte não afasta a ocorrência do descumprimento, pelo autuado, de obrigação acessória imposta por lei como exposto e não exonera a autoridade tributária que atua de forma vinculada à legislação tributária, por força do disposto no CTN, artigo 142, de aplicar a multa estabelecida pela mesma legislação.

Até porque, ao descumprir com seu dever de colaboração com a autoridade tributária o contribuinte impôs ao Fisco a execução de outras atividades para que fossem levantados todos os fatos geradores e todas as situações em que houvesse a incidência da

legislação previdenciária, atividades que provavelmente não seriam necessárias, para todos os casos, na hipótese de que o contribuinte tivesse efetuado seus registros contábeis de forma discriminada, separando fatos geradores e fatos que não são geradores de contribuições previdenciárias.

Como o próprio contribuinte alega, a contabilização dos fatos geradores e das contribuições, por serem despesas, mesmo em órgãos públicos, devem obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.

Contudo, como a infração que levou a autuação por meio do AI Debcad nº 51.076.500-9 (AI CFL 34), ora tratado, se refere ao fato do contribuinte ter deixado de lançar essas informações em títulos próprios e de forma discriminada, tem-se que se confundiu a autoridade fiscalizadora.

Isso porque a apresentação de livros contábeis ou documentos relacionados com as contribuições previdenciárias tratadas na Lei nº 8.212/1991 elaborados com o atendimento das formalidades legais intrínsecas e extrínsecas é uma obrigação prevista no disposto na Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 33, §§ 2º e 3º, com a redação dada à época pela MP nº 449, de 4/12/2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27/5/2009) combinado com disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 233, parágrafo único, cuja multa está prevista no na Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 e no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso II, alínea “j” e artigo 373 (AI CFL 38). Nesse caso, essa conduta, não contabilizar fatos geradores e contribuições previdenciárias, utilizando-se do regime temporal de competência deveria ser objeto de autuação específica e não se refere à obrigação e a multa prevista no AI Debcad nº 51.076.500-9 (AI CFL 34).

Por essa razão, as alegações do contribuinte acerca desse fato não serão apreciadas por perda de objeto.

Esclareça-se que a multa que deve ser aplicada em razão do contribuinte ter deixado de efetuar lançamentos mensais, de fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, é única e independe do numero de ocorrências no período fiscalizado.

Assim, em razão do autuado não ter discriminado fatos geradores e fatos não geradores de contribuições previdenciárias, conforme evidenciado pelo demonstrativo de fl. 24, tem-se que deve ser mantido o valor correspondente à multa única para todo o período retificada (sem consideração de circunstância agravante, conforme tópico específico do voto) e apontada na Tabela 1, que foi apurada, como determina a Lei nº 8.212/1991, artigos 92 e 102, combinado com o disposto no RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso II, alínea “a” e artigo 373, combinado com o disposto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015.

AI DEBCAD Nº 51.068.226-6. CFL 41

De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF a apresentação dos contratos e respectivas Certidões Negativas de Débito – CND das empresas contratadas. O autuado apresentou parte dos documentos solicitados, mas comparando-se as informações contábeis e financeiras contidas no SIM e consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal (inclusive da previdência social), constatou-se que ele deixou de exigir a CND das empresas relacionadas em demonstrativo anexo (fl. 44) com as quais contratou.

A Lei nº 8.212/1991, estabelece que:

Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito - CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:

I - da empresa:

a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou crédito concedido por ele;

O sujeito passivo não infirma as conclusões fiscais, os motivos de sua irresignação serão apreciados a seguir.

O autuado se defende da lavratura do AI Debcad nº 51.068.226-6 (AI CFL 41) apresentando os seguintes argumentos específicos: a) o texto da Lei nº 8.212/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a” não é expresso no tocante ao lapso de exigência da CND, b) a exigência da CND deve-se dar na contratação, que deve ser entendida como o ato de contratar em que se formaliza o vínculo entre o ente público, a habilitação e, posteriormente, a assinatura do contrato, c) a extensão dessa interpretação só ocorreu por ocasião do Parecer normativo PGFN nº 353/2011, que vincula a administração em situações semelhantes, com efeitos apenas ex nunc, e d) para multar pela não exigência de CND deveria ser provado que houve prejuízo ao erário.

Quanto à exigência de se provar a ocorrência ou não de prejuízo efetivo ao Erário antes de aplicar a multa em comento tem-se que ela não existe.

A uma porque, a obrigação acessória tem fato gerador específico, qual seja a hipótese prevista na legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas previstas na lei no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, tudo conforme dispõe o CTN, artigo 113, §2º, citado.

A duas, porque o CTN estabelece que a responsabilização por infração à legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Donde se conclui que tendo o contribuinte deixado de praticar ato exigido na norma tributária para o qual a legislação tributária prevê uma sanção (multa), essa sanção deve ser aplicada independentemente se a finalidade para o estabelecimento da obrigação acessória descumprida foi alcançada por outra via.

CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.(grifo nosso)

Quanto as alegações de que o texto da Lei nº 8.212/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a” não é expresso no tocante ao lapso de exigência da CND e que a exigência da CND

deve-se dar na contratação, que deve ser entendida como o ato de contratar em que se formaliza o vínculo entre o ente público, portanto na habilitação e, posteriormente, a assinatura do contrato, tem-se como segue.

A Constituição da República de 1988 determina que:

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

[...]

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (grifo nosso)

Por sua vez, a Lei nº 8.666/1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, prevê que:

Art.27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a: (grifo nosso)

[...]

IV - regularidade fiscal; (redação original)

IV – regularidade fiscal e trabalhista; (Redação dada pela Lei nº 12.440/2011)

[...]

Art.29. A documentação relativa à regularidade fiscal, conforme o caso, consistirá em: (redação original)

Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em: (Redação dada pela Lei nº 12.440/201)

IV - prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei.(redação dada pela Lei nº 8.883/1994) (grifo nosso)

[...]

Art.55. São cláusulas necessárias em todo contrato as que estabeleçam

[...]

XIII - a obrigação do contratado de manter, durante toda a execução do contrato, em compatibilidade com as obrigações por ele assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação.

Depreende-se dos dispositivos citados que a finalidade de se exigir a comprovação de regularidade fiscal é garantir que durante toda execução do contrato a pessoa contratada pela Administração Pública cumpra com as obrigações para com a Seguridade Social.

Portanto, pela interpretação sistemática do disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a”, diferentemente do entendimento do contribuinte, tem-se que a expressão “contratação” contida nessa alínea só pode se referir a todo o período que envolve a contratação: licitação, assinatura e execução do contrato.

Tal interpretação leva à conclusão exarada pela PGFN no Parecer PGFN/CAT nº 353/2011. Essa conclusão representa o entendimento da RFB acerca do assunto tal como se constata no disposto no próprio Parecer:

PARECER PGFN/CAT/Nº 353/2011 Tributário. Previdenciário. Regularidade fiscal e responsabilidade dos órgãos e gestores públicos. A regularidade fiscal contratual no ato de contratação e durante a execução. Regularidade fiscal no ato de concessão e na fruição do benefício. Extensão da exigência de regularidade fiscal a todos os entes federativos.

A solidariedade entre a empresa beneficiada pelo incentivo fiscal e o ente público.

Aplicação ao ente e ao gestor público da multa prevista no art. 48, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ato de improbidade. Ocorrência na concessão de benefício fiscal sem a exigência de CND, bem como na contratação com o Poder Público. Apuração do ato de improbidade, em sendo servidor público federal, pela própria autoridade competente. Nos demais casos, e alternativamente, cabe representação ao Ministério Público.

A Receita Federal do Brasil encaminha a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o MEMO/RFB/GABIN/Nº 1142/2010, de 14 de dezembro de 2010, para apreciação da Nota Técnica Cosit nº 22, de 22 de outubro de 2010, acerca da regularidade fiscal e responsabilidade da administração e dos gestores na contratação e na concessão de benefícios fiscais pelo Poder Público.

A Nota Técnica supra referida expõe o entendimento da Receita Federal sobre a exigência da CND previdenciária nas contratações administrativas, tanto no ato quanto durante a execução do contrato, e na concessão e fruição de incentivo fiscal. Examina, outrossim, a responsabilidade do gestor público.(grifo nosso)

[...]

Diante da análise dos aspectos envolvidos na consulta, cabe, objetivamente, responder ao questionamento produzido pela Receita Federal do Brasil:

A regularidade quanto às contribuições previdenciárias deve ser exigida tanto na contratação da empresa com o Poder Público, como na concessão de incentivo fiscal? Também se exigirá essa regularidade durante todo o período de vigência destes?

Sim. A CND deverá ser exigida em ambos os casos. A regularidade deverá ser comprovada e mantida durante todo o período de execução do contrato e durante todo o período de fruição do benefício fiscal. (grifo nosso)

[...]

À consideração superior.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em 3 de março de 2011.

MARCIA HENRIQUES RIBEIRO DE OLIVEIRA Procuradora da Fazenda Nacional De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em 4 de março de 2011.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA Coordenador-Geral de Assuntos Tributários Aprovo. Encaminhe-se à Receita Federal do Brasil.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 10 de março de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Dessa feita, não tem razão o impugnante de que o entendimento manifestado no Parecer PGFN nº 353/2011 (acerca da obrigatoriedade dos entes públicos exigirem CND dos contratantes com o poder público na licitação e na execução do contrato) somente deve ser aplicado com efeitos ex nunc.

Isso porque, o dever de exigir CND (prova de regularidade com a Previdência Social), inclusive para o período de execução do contrato com o poder público, é uma obrigação extraída por meio de uma interpretação válida (mais consentânea com o disposto no ordenamento jurídico, por ser sistemática). Interpretação que vinha sendo adotada no âmbito da RFB conforme se depreende do próprio parecer.

Tanto assim, que a notícia a que se refere o impugnante, obtida no Sítio da Anfip, na internet assim inicia:

A tarde do dia 14 foi de comemoração para a Equipe de Acompanhamento Econômico Diferenciado (AED) da DRF de Goiânia. O motivo foi a edição do parecer PGFN/CAT nº353/2011, que confirma a necessidade de regularidade fiscal durante todo o período

em que os contribuintes estejam usufruindo de algum incentivo fiscal e não só no ato de sua concessão.

Ora, somente se confirma ou ratifica, um entendimento que se tinha ou adotava.

Por sua vez, o contribuinte não demonstrou que houve em relação a ele, qualquer modificação de critério jurídico para amparar a aplicação, com efeitos a partir da publicação do referido Parecer PGFN nº 353/2011, da norma que determina a obrigatoriedade de exigência de CND, por parte dos órgãos públicos em relação aos seus contratados, em relação, inclusive, a execução do contrato.

Aliás, mesmo que se considerasse que o entendimento adotado no referido Parecer PGNB 353, de 3/3/2011, aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário em 10/3/2011, somente seria aplicável com efeitos ex nunc como quer o impugnante (o que não é o caso), constata-se pela apreciação dos demonstrativos de fls. 45/54, que o autuado efetuou pagamentos aos contratados elencados no demonstrativo à fl. 44, mesmo após a edição do referido parecer PGFN, no período de abril a dezembro de 2011.

Portanto, teria descumprido a obrigação prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 47, inciso I, alínea “a”, e nesse caso, como a multa para tal infração, independe do número de vezes que o autuado deixou de exigir CND (documento comprobatório de débito), durante a contratação, de um mesmo contratado, tem-se que o valor da multa (sem o agravamento) restaria mantido.

Assim, tendo ocorrido a infração em comento, deve ser mantido o valor correspondente à multa retificada e apontada na Tabela 1 do voto, apurada, como determina a Lei nº 8.212/1991, artigos 92 e 102, combinado com o disposto no RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso II, alínea “c” e artigo 373, combinado com o disposto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015, sem consideração de circunstância agravante, conforme tópico específico do voto.

AI DEBCAD 51.076.499-1 AI CFL 59

De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte, apesar de ter efetuado pagamentos, por serviços prestados, a contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos), deixou de descontar da remuneração de diversos desses segurados, valores correspondes às contribuições para a previdência, devidas por eles.

A Lei nº 10.666/2003, com a redação vigente á época da ocorrência das infrações, estabelece que:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

O sujeito passivo não infirma as conclusões fiscais, os motivos de sua não resignação foram apreciados no tópico deste voto em que foi tratado o AI Debcad nº 51.068.227-8, AI CFL 30, sendo que os demais argumentos comuns a todos os AI, ou já foram apreciados ou serão tratados em seguida.

Assim, tendo ocorrido a infração em comento, deve ser mantido o valor correspondente à multa retificada e apontada na Tabela 1 do voto (incluída em tópico

específico), calculada da forma prevista pela Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102 e pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 283, inciso I, alínea “g” e artigo 373, combinado com o disposto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 13, de 9/1/2015, publicada no DOU de 12/1/2015, sem consideração de circunstância agravante, conforme tópico específico do voto.

INOCORRÊNCIA DE REINCIDÊNCIA. QUESTÃO COMUM A TODOS OS AI

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048//1999 determina que:

Art.290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

[...]

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior.

Constata-se, por meio de consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fl. 154), que o contribuinte foi intimado de Acórdão que manteve os AI Debcad nº 51.005.624-5, nº 51.005.625-3 e nº 51.005.627-0 (fls. 125/153), considerados para fins de identificação da ocorrência de reincidência em 17/7/2012 .

Conforme Termo de Perempção (fl. 155), contido nos autos do processo nº 10380.720835/2012-58 que trata desses AI, esgotou-se o prazo do contribuinte para recorrer a instância superior (conforme Decreto nº 70.235/1972, artigo 33), sem que o contribuinte tenha apresentado recurso ao Carf, tornando-se definitiva, a decisão de 1º Instância, em 16/8/2012.

Assim, somente se houvessem faltas ocorridas em relação às infrações ocorridas após essa data, haveria que se falar em reincidência. O que, conforme documentos de fls. 55/85 e relatório Discriminativo do Débito – DD de fls. 4/6 e 19/28 do processo nº 10380.721989/2015-18 (conexo com este) e fls. 24/48 destes autos, não ocorreu, pois todas as infrações tratadas nos presentes autos se referem a condutas relativas a 2010 e 2011.

Portanto, considerando-se o conteúdo do dispositivo normativo citado, não há que se falar em agravamento da multa em razão de reincidência, devendo todas as multas tratadas nos presentes autos, serem retificadas retirando-se os efeitos do agravamento conforme Tabela 1 que segue.

Tabela 1 – Retificação dos valores de Multa Aplicadas nos AI tratados nos presentes processos.

AI Debcad nº	CFL	Valor de multa originariamente lançada	Valor de multa retificada que deve ser mantida
51.068.227-8	CFL 30	R\$ 5.777,43	R\$ 1.925,81
51.076.500-9	CFL 34	R\$ 38.515,66	R\$ 19.257,83
51.068.228-6	CFL 41	R\$ 192.576,66	R\$ 115.546,98
51.076.499-1	CFL 59	R\$ 5.777,43	R\$ 1.925,81

Esclareça-se, que ao contrário do que alega o sujeito passivo, o equívoco ao considerar-se no presente caso a ocorrência de circunstância agravante (reincidência) é passível de saneamento, bastando que os efeitos do agravamento sejam afastados como efetuado, até porque o cálculo da multa sem o agravamento foi demonstrado pela fiscalização inexistindo qualquer prejuízo ao contribuinte para o exercício do contraditório e da ampla defesa.

INOCORRÊNCIA DE NULIDADE. QUESTÃO COMUM A TODOS OS AI.

O Decreto nº 70.235/1972 também determina que:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dessa feita, como é inconteste que os autos de infração foram lavrados por pessoa investida no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (que é a autoridade competente para apurar infrações à legislação tributária, identificar contribuintes e obrigações tributárias não cumpridas, nos termos da Lei nº 10.593/2002) e que não houve preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade, mesmo diante da necessidade de retificação (saneamento) dos valores de multa aplicada (exclusão do agravamento diante da inocorrência, em relação as infrações tratadas nos presentes autos, de reincidência).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pela procedência parcial da impugnação e pela manutenção parcial dos créditos tratados no presente processo, com a retificação indicada na Tabela 1 do voto.

[...]

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima