



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

<b>Processo nº</b>	10530.722524/2010-09
<b>Recurso nº</b>	10.530.722524201009 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2803-002.275 – 3ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	17 de abril de 2013
<b>Matéria</b>	Contribuições Previdenciárias
<b>Recorrente</b>	ANDORINHA PREFEITURA MUNICIPAL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

LANÇAMENTO.NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário.

**MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.**

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provado Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no sentido de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.208 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Junior , Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos.

CÓPIA

## Relatório

O recurso voluntário em questão busca a reforma da decisão que manteve parcialmente claramente o lançamento realizado de obrigação principal (segurados empregados), de créditos tributários do período das competências 01/01/2006 a 31/12/2008, diferenças de pagamento e não declarados em GFIP. A ciência do auto de infração inaugural foi em 24.12.2009.

Tempestivamente, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, que foi encaminhado à presente Turma Especial do CARF/MF, alegando que a decisão não analisou dos documentos e argumentos trazidos, e que não foram aproveitados pagamentos realizados pela contribuinte.

Os autos retornaram para apreciação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II - Realmente as questões levantadas pela recorrente, que repetiu integralmente a impugnação, foram plenamente abordadas pela decisão *a quo*, em que apenas não concordamos quanto à aplicação da multa, mas de resto não deve ser retocada, podendo ser plenamente adotada a parte transcrita transcrita os trechos abaixo:

*7. Tratando, preliminarmente, do procedimento fiscal em causa, registre-se a atenção ao amplo direito de defesa e ao contraditório garantidos ao impugnante, verificado, não só pelo estrito cumprimento dos prazos legais previstos, como, e, sobretudo, pela própria materialização do lançamento do crédito, extensa e pormenorizadamente detalhado no AI, seus discriminativos, anexos e Relatório Fiscal, fls. 01 a 1.624, com a qualificação do autuado, discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas, o prazo para recolhimento ou impugnação, a assinatura do fiscal autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Cumpre, assim, o que dispõem o art. 37, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 243, §§ 2º, 5º e 6º, do Regulamento da Previdência Social (RPS),*

*aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*8. Assim, inexistente cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao Autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.*

*9. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal:*

*Art. 23. Farseá a intimação:*

*I pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)*

**II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito**

**pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)**

III por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: **(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)**

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou **(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)**

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

**(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)**

(...)

II no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; **(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)**

**§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)**

§ 4º Para fins de intimação, considerase domicílio tributário do sujeito passivo:

**(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)**

I o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e **(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)**

II o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. **(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)**

*10. A intimação para a ciência do débito foi enviada para o domicílio tributário do contribuinte por meio de carta com aviso de recebimento, conforme estatui o art.*

*23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, na forma do §3º deste artigo, os meios de intimação previstos nos incisos do caput do referido artigo não estão sujeitos a ordem de preferência, de modo que a intimação é válida.*

*11. O Decreto nº 45.490/00, citado pelo Impugnante, é um ato expedido pelo Estado de São Paulo, o qual aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS, portanto inaplicável ao processo administrativo fiscal federal.*

*12. Encontrase pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF a possibilidade de lavratura de*

*Auto de Infração fora do estabelecimento da autuada, inclusive por meio de súmula, nos termos abaixo:*

Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

*13. Assim, inexiste qualquer nulidade a ser declarada quanto à lavratura fora do estabelecimento da Impugnante*

*14. Quanto à afirmação de que o Agente do Fisco ao encontrar qualquer suposta irregularidade, antes de autuar, deve, necessariamente, intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, para que preste, no prazo razoável, todos os esclarecimentos necessários, sob pena de nulidade do ato, verificase que tal consequência inexiste; os esclarecimentos somente seriam necessários se houvesse algo obscuro, pois, na forma do art. 243 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos do RPS, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

*15. Argumenta o Impugnante que houve violação do princípio da irretroatividade da lei tributária, uma vez que a autoridade administrativa está pretendendo a cobrança do tributo/contribuição, em face do período compreendido de 01/2006 a 12/2008, vez que já foram devidamente fiscalizados pelo então INSS, inclusive com as respectivas liberações das certidões de débitos relativas às contribuições providenciárias. A propósito da das CND emitidas em nome da impugnante, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, dispõe:*

**Art. 411.** *Após a solicitação da certidão, o sistema informatizado da RFB verificará, mediante consulta aos dados de todos os estabelecimentos e obras de construção civil da empresa, se:*

*I houve a entrega da GFIP; II há divergência entre os valores declarados na GFIP e os efetivamente recolhidos; III há débitos que impeçam a emissão da CND ou da CPDEN.*

*(...)*

*§ 3º Inexistindo restrições, a certidão será expedida eletronicamente pelo sistema informatizado da RFB, podendo o solicitante imprimi-la via Internet, independentemente de senha, ou requisitá-la em qualquer unidade de atendimento da RFB.*

*16. O mesmo dispositivo era encontrado no art. 528 da IN nº 03, de 14 de julho de 2005. Assim, as restrições que impedem a emissão de CND são: falta de entrega de GFIP; divergência entre os valores declarados na GFIP e os efetivamente*

*recolhidos; e débitos que impeçam a emissão da CND ou da CPDEN.*

*Em não havendo quaisquer destas restrições, a CND deve ser emitida.*

17. *Como se verifica, se houver omissão em GFIP de fatos geradores de contribuição previdenciária, estes somente serão apurados por meio de uma fiscalização nos documentos da empresa, como de fato restaram constatados na ação fiscal em que se originou o presente lançamento. Portanto, a CND não impede que a RFB fiscalize os contribuintes e eventualmente lance as contribuições previdenciárias que não foram espontaneamente declaradas pelo contribuinte, observação que consta no corpo da própria CND.*

18. *O último procedimento fiscal realizado no contribuinte, antes da ação fiscal que gerou o presente AI, foi no ano de 2004, conforme tela do Cadastro Nacional de Ação Fiscal CNAF de fls. 1.731. Logo, o período de 01/06 a 12/08 não havia sido fiscalizado anteriormente.*

19. *O DD discrimina, por estabelecimento, competência e levantamento, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, os valores já recolhidos, confessados, autuados ou retidos, as deduções permitidas (saláriofamília, saláriomaternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado, atendendo, portanto, o que determina a legislação.*

20. *No que se refere à justificativa apresentada pelo Impugnante durante ação fiscal, a qual encontrase nos presentes autos às fls. 38/93, percebe-se que o valor das contribuições devidas pelos segurados na competência 09/06, informado na justificativa, é de R\$ 35.650,64. Portanto, superior ao encontrado pela fiscalização na folha de pagamento, que é de R\$ 34.407,05. Assim, o Contribuinte pode espontaneamente recolher a diferença e declarar em GFIP.*

21. *O valor devido à Previdência declarado em GFIP na competência 09/06 é de R\$ 88.999,88. O valor da retenção no FPM é de R\$ 96.395,72, conforme informa o Impugnante, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 7.395,84 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 88.999,88, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha.*

*Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.*

22. *Na competência 12/06, o valor apurado pela fiscalização das contribuições devidas pelos segurados é o mesmo consignado na justificativa do Contribuinte, R\$ 35.163,05.*

23. *O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 12/06 é R\$ 115.600,63, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.*

*O valor retido do FPM é R\$ 176.498,92, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 7.395,84 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 116.277,71, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha, na competência 12/06, e R\$ 52.825,37, com R\$ 1.056,51 de acréscimos legais, na competência 13/06. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.*

24. *O valor das contribuições devidas pelos segurados na competência 12/07, informado na justificativa, é de R\$ 31.317,38. Portanto, superior ao encontrado pela fiscalização na folha de pagamento, que é de R\$ 29.897,00. Assim, o Contribuinte pode espontaneamente recolher a diferença e declarar em GFIP.*

25. *Na competência 04/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 33.211,31 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 46.737,75.*

26. *O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 04/08 é R\$ 144.562,43, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.*

*O valor retido do FPM é R\$ 151.180,88, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 6.618,45 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 144.562,43, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA. 27. Na competência 07/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 34.550,82 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 37.073,77.*

28. *O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 07/08 é R\$ 119.323,47, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.*

*O valor retido do FPM é R\$ 126.032,39, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 6.708,92 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 119.323,47, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.*

29. *Na competência 08/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 34.708,16 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 37.073,77.*

30. *O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 08/08 é R\$ 119.323,47, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.*

*O valor retido do FPM é R\$ 126.032,39, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$*

6.708,92 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 119.323,47, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.

31. Na competência 09/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 35.650,64 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 37.073,77.

32. O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 09/08 é R\$ 119.323,47, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.

O valor retido do FPM é R\$ 126.032,39, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 6.708,92 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 119.323,47, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.

33. Na competência 10/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 35.468,13 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 35.563,21.

34. O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 10/08 é R\$ 110.185,10, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.

O valor retido do FPM é R\$ 116.894,02, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 6.708,92 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 110.185,10, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.

35. Na competência 11/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 34.482,78 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 37.689,99.

36. O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 11/08 é R\$ 119.939,69, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.

O valor retido do FPM é R\$ 116.894,02, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi vista que a GFIP, nas competências objeto de lançamento, apresenta contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados menor que o verificado em folha de pagamento (Levantamentos N11 e N12). Além disso, não houve o pagamento da totalidade das contribuições previdenciárias, tanto que estão sendo cobradas no presente AI.

46. Os valores das bases de cálculo declaradas em GFIP da planilha "Município de Andorinha Competências 01/2006 a

*13/2008 Demonstrativo”, estão de acordo com o sistema GFIPWEB da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e os valores das bases das folhas de pagamento diferem dos valores apontados pelo contribuinte, em razão de que na “Base Inss” da folha de pagamento não estão consignadas todas as rubricas sobre as quais incide contribuição previdenciária. Portanto, improcede a alegação de que a diferença relatada pelo AuditorFiscal, entre as folhas de pagamento e as GFIP, não condiz com a realidade dos fatos, relativo ao valor remanescente da base de cálculo dos Levantamentos N11 e N12 do Processo nº 10530.722523/201056, DEBCAD nº 37.262.6602, bem como a contestação do item 1.10 do Relatório Fiscal, no qual o Senhor AuditorFiscal afirma que os valores mensais informados na GFIP não conferem com a soma das folhas de pagamentos.*

*47. Alega o Contribuinte que o AuditorFiscal está com dupla interpretação nos levantamentos do Auto de Infração. No Item 1.10, o Auditor relata que na competência 01/2008, o valor informado no Resumo Geral das Folhas é inferior ao informado na GFIP, ou seja, R\$ 361.343,69 contra R\$ 375.661,78. Só que no demonstrativo, na competência 01/2008, o AuditorFiscal afirma o seguinte: VALOR DA GFIP R\$ 375.661,78; VALOR RESUMO DA FOLHA R\$ 375.661,78; “DIFERENÇA” 0,00.*

*48. Na referida competência, o valor da remuneração dos segurados na folha de pagamento apresentase inferior ao declarado em GFIP, razão pela qual o AuditorFiscal repetiu o valor da GFIP na coluna referente à folha de pagamento, de modo que não houvesse diferença, tendo em vista que foi considerado pela fiscalização como real o salário de contribuição encontrado na GFIP. Tanto que inexiste lançamento na competência 01/08 relativo aos Levantamentos N11 e N12. Portanto, não há qualquer irregularidade na afirmação do AuditorFiscal.*

*Destaquesse que não houve lançamento de contribuições previdenciárias relativas à competência 01/08 nos presentes autos.*

*49. O Contribuinte não fez constar nas GFIP a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, haja vista que deixou de informar em GFIP parte do salário de contribuição dos segurados, por considerar rubricas sobre as quais incide contribuição previdenciária como isentas ou mesmo por não incluir na base de cálculo todo o valor do salário base, item da folha de pagamento. Eventuais documentos que tenham deixado de ser entregues configura descumprimento de obrigação acessória, devendo ser analisado no AI respectivo.*

*50. O Contribuinte requereu nova análise de todas as multas aplicadas neste AI, em especial sob o regime estabelecido pela Lei nº 11.941/09. A análise foi realizada quando do lançamento, conforme prevê o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Contudo, na sistemática antiga, a multa variava de acordo com o momento do pagamento das contribuições, devendo ser*

*novamente realizada a análise, quando do efetivo pagamento. Ressalte-se que o art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991, trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso dos presentes autos. distribuído da seguinte forma: R\$ 6.708,92 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 110.185,10, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.*

*37. Na competência 12/08, o valor consignado na justificativa das contribuições devidas pelos segurados de R\$ 34.482,78 está claramente equivocado, haja vista que está menor que o declarado em GFIP de R\$ 37.689,99.*

*38. O valor das contribuições devidas declaradas em GFIP na competência 11/08 é R\$ 119.939,69, conforme apropriação do RADA e verificação do sistema GFIPWEB.*

*O valor retido do FPM é R\$ 116.894,02, consoante informa o próprio Contribuinte, e foi distribuído da seguinte forma: R\$ 6.708,92 foi creditado no CNPJ da Câmara Municipal de Andorinha, e R\$ 110.185,10, no CNPJ da Prefeitura Municipal de Andorinha. Portanto, todo o valor retido do FPM foi apropriado, conforme RADA.*

*39. Logo, improcede a alegação de nulidade por estar o AI desprovido de provas, bem como não condizendo com os extratos.*

*40. As alegações referentes às competências 01/06, 01/07 e 01/08 não serão apreciadas, pois não houve lançamentos de contribuições devidas pelos segurados empregados nessas competências nos presentes autos.*

*41. O RADA demonstra como os documentos GRPS, GPS, LDC, CRÉD (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos) , apresentados pelo contribuinte ou apurados em procedimento fiscal, foram apropriados pela fiscalização. Os recolhimentos efetuados foram primeiramente apropriados nas contribuições declaradas em GFIP, eventual saldo foi apropriado nas contribuições devidas pelos segurados empregados, estando, por conseguinte, regular o RADA.*

*42. Não foram lançadas diferenças de acréscimos legais nos presentes autos, mas incide multa e juros sobre as contribuições não espontaneamente declaradas e recolhidas pelo contribuinte.*

*43. O Relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito é gerado automaticamente pelos sistemas da Receita Federal, quando do lançamento de contribuições previdenciárias e informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores. As alíquotas e bases de cálculo encontram-se no DD e as informações sobre os levantamentos e sobre os fatos verificados na ação fiscal, no Relatório Fiscal.*

44. Assim, os itens 800, 800.10 e 800.11 apontam a legislação referente ao prazo e obrigação de recolhimento; os itens 602.07 e 602.08, a legislação respectiva e as competências em que foram lançados acréscimos legais – juros; o item 701, a legislação respectiva e as competências em que houve falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata, sendo lançada a multa de ofício de 75%. Assim, o FLD atende à legislação específica.

45. Como a consequência para a falta de pagamento, falta de declaração em GFIP ou declaração inexata em GFIP é a mesma, multa de ofício de 75%, e a legislação é a mesma, o FLD trata essas hipóteses no mesmo item 701. Improcede a alegação de que não houve pagamento das competências citadas, falta de declaração ou declaração inexata, haja vista que a GFIP, nas competências objeto de lançamento, apresenta contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados menor que o verificado em folha de pagamento (Levantamentos N11 e N12). Além disso, não houve o pagamento da totalidade das contribuições previdenciárias, tanto que estão sendo cobradas no presente AI.

46. Os valores das bases de cálculo declaradas em GFIP da planilha “Município de Andorinha Competências 01/2006 a 13/2008 Demonstrativo”, estão de acordo com o sistema GFIPWEB da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e os valores das bases das folhas de pagamento diferem dos valores apontados pelo contribuinte, em razão de que na “Base Inss” da folha de pagamento não estão consignadas todas as rubricas sobre as quais incide contribuição previdenciária. Portanto, improcede a alegação de que a diferença relatada pelo AuditorFiscal, entre as folhas de pagamento e as GFIP, não condiz com a realidade dos fatos, relativo ao valor remanescente da base de cálculo dos Levantamentos N11 e N12 do Processo nº 10530.722523/201056, DEBCAD nº 37.262.6602, bem como a contestação do item 1.10 do Relatório Fiscal, no qual o Senhor AuditorFiscal afirma que os valores mensais informados na GFIP não conferem com a soma das folhas de pagamentos.

47. Alega o Contribuinte que o AuditorFiscal está com dupla interpretação nos levantamentos do Auto de Infração. No Item 1.10, o Auditor relata que na competência 01/2008, o valor informado no Resumo Geral das Folhas é inferior ao informado na GFIP, ou seja, R\$ 361.343,69 contra R\$ 375.661,78. Só que no demonstrativo, na competência 01/2008, o AuditorFiscal afirma o seguinte: VALOR DA GFIP R\$ 375.661,78; VALOR RESUMO DA FOLHA R\$ 375.661,78; “DIFERENÇA” 0,00.

48. Na referida competência, o valor da remuneração dos segurados na folha de pagamento apresentase inferior ao declarado em GFIP, razão pela qual o AuditorFiscal repetiu o valor da GFIP na coluna referente à folha de pagamento, de modo que não houvesse diferença, tendo em vista que foi considerado pela fiscalização como real o salário de contribuição encontrado na GFIP. Tanto que inexiste

*lançamento na competência 01/08 relativo aos Levantamentos N11 e N12. Portanto, não há qualquer irregularidade na afirmação do AuditorFiscal.*

*Destaquesse que não houve lançamento de contribuições previdenciárias relativas à competência 01/08 nos presentes autos.*

49. *O Contribuinte não fez constar nas GFIP a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, haja vista que deixou de informar em GFIP parte do salário de contribuição dos segurados, por considerar rubricas sobre as quais incide contribuição previdenciária como isentas ou mesmo por não incluir na base de cálculo todo o valor do salário base, item da folha de pagamento. Eventuais documentos que tenham deixado de ser entregues configura descumprimento de obrigação acessória, devendo ser analisado no AI respectivo.*

50. *O Contribuinte requereu nova análise de todas as multas aplicadas neste AI, em especial sob o regime estabelecido pela Lei nº 11.941/09. A análise foi realizada quando do lançamento, conforme prevê o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Contudo, na sistemática antiga, a multa variava de acordo com o momento do pagamento das contribuições, devendo ser novamente realizada a análise, quando do efetivo pagamento. Ressalte-se que o art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991, trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso dos presentes autos.*

51. *O pedido de anulação das multas e juros não pode ser acolhido, haja vista que estão de acordo com a legislação, e os juros se regem pela norma vigente à época dos fatos geradores, pois não albergados pelo art. 106 do CTN*

Quanto à suposta inconstitucionalidade de tal aplicação da sanção em face do princípio da equidade, vedação ao confisco, ou ofensa à legalidade, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

Realmente, todos os pontos da defesa foram abordados mesmo que por meio de agrupamento, o que demonstrou a coerência e corretude da decisão *a quo*.

Os pontos eu entendemos equivocados estão na seqüência.

V - Por final, quanto à ressalva, entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, ,

da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008, Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica,(art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. [11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases \(tempo\) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.](#)

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art.. 35-A da Lei n. 8.2121-1991 combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

## Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator