



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

Processo n° 10540.000706/2010-06
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2403-001.905 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO DE CONTAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - LOCAL DE LAVRATURA

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

QUADRO COMPARATIVO DE MULTAS. MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N. 11.941/2009. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE DE

COMPARAÇÃO DE MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZAS DISTINTAS.

Para fins de aplicação do artigo 106, II, do CTN, não se deve comparar a multa de ofício atualmente prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, com o somatório da multa de mora antes prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 com a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no revogado §5º do art. 32 da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), por se tratar de penalidades de naturezas distintas.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOVA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI N. 8.212/1991

Em respeito ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN, a multa de mora aplicada com base no revogado inciso II, ‘a’ do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, dada pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N. 8.212/1991. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. CANCELAMENTO.

A multa de ofício prevista no novel artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 não pode ser aplicada retroatividade, por não se tratar de penalidade mais benéfica ao contribuinte. Necessidade de cancelamento da multa de ofício aplicada retroativamente, em face da impossibilidade de sua conversão em multa de mora pelo órgão julgador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão da multa de ofício até a competência 11/2008 e determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencidos os Conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari na questão da multa de mora. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Conselheira Carolina Wanderley Landim - Relatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Carolina Wanderley Landim e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 61 a 72, interposto pela Recorrente – PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO DE CONTAS contra Acórdão nº 15-26.302 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador - BA, fls. 53 a 63, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.279.580-3, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 926.496,06.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias parte empresa (códigos de levantamentos TC / TC1 / TC2) que prestaram serviço ao ente público, incidentes sobre as respectivas remunerações não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 01/2006 a 12/2008.

O Relatório Fiscal, às fls. 02 a 05, informa em relação à apuração da diferenças, que realizou-se um batimento entre os valores totais da massa salarial informadas nas GFIPs com os valores constantes nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos e nos Demonstrativos disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM:

Saliente-se que, para fins de apuração do crédito tributário devido, as diferenças apuradas foram obtidas pelo confronto entre os valores totais da massa salarial informadas nas GFIPs com os valores constantes nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos e nos Demonstrativos disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia - TCM, sem proceder à individualização dos segurados empregados; ou seja, são valores não oferecidos à tributação, haja vista ler o fiscalizado deixado de declarar em GFIP.

O Relatório da decisão de primeira instância assim informa, às fls. 53 a 63:

Relata a Fiscalização que dentre os documentos entregues pelo intimado estão os resumos mensais das folhas de pagamento, exceto da competência 13/2006.

De posse destes documentos a fiscalização da RFB constatou divergências entre os valores de base de cálculo informados nos resumos das folhas de pagamento e os valores constantes dos Demonstrativos fornecidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA).

Intimado a se manifestar acerca das diferenças encontradas, o Autuado não as explicou.

A Fiscalização considerou como base de cálculo os valores informados nos resumos mensais de folhas de pagamento fornecidos pelo Autuado.

Nas competências em que os valores disponibilizados pelo TCM-BA foram superiores aos constantes nos resumos das folhas de pagamento, tal diferença foi também lançada, haja vista que se trata de informações em que o Autuado prestou ao referido Tribunal e não forneceu à RFB.

O Relatório Fiscal do conexo processo - referente à parte da empresa e SAT - , AIOP nº. 37.279.580-3, às fls. 37 a 49, mostra **os fatos geradores das obrigações principais e acessórias:**

1. Obrigação principal:

a) GF - REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP: *Constam neste levantamento os valores das remunerações pagas a segurados empregados, das contribuições retidas de segurados empregados e das contribuições patronais, declarados nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da Receita Federal do Brasil, inclusive a contribuição GILRAT/SAT. Este levantamento não participa da apuração dos débitos, sendo criado somente para fins de apropriação das guias de recolhimento e demais créditos. Registre-se que tal levantamento retrata as GFIPs conforme declaradas pelo fiscalizado.*

b) RE - REMUNERAÇÃO RESUMO DA FOLHA: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, decorrentes das diferenças detectadas entre as bases de cálculo pagas a segurados empregados contidas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e aquelas declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB, (código do lançamento BC), mais especificamente as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT. De igual forma, Integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados indicadas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e valores declarados em GFIP (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entraram no comparativo e está sendo cobrada a multa anterior. Como ainda a competência 11/2008 que não entrou no comparativo em virtude de a entrega da GFIP ter ocorrido na vigência da publicação da MP 449/2008. Estão sendo cobradas as multas de 24% e CFL 78.*

c) RE1 - REMUNERAÇÃO RESUMO DA FOLHA: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, decorrentes das diferenças detectadas entre as bases de cálculo pagas a segurados empregados contidas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e aquelas declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB, (código do lançamento BC), mais especificamente as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT. De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados indicadas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e valores declarados em GFIP (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entram no comparativo da multa mais benéfica e está sendo cobrada a multa atual.*

d) RE2 - REMUNERAÇÃO RESUMO DA FOLHA: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados*

em GFIP, decorrentes das diferenças detectadas entre as bases de cálculo pagas a segurados empregados contidas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e aquelas declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB, (código do lançamento BC), mais especificamente as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT. De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados indicadas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e valores declarados em GFIP (código do lançamento CS). Contemplam as competências que não participaram do comparativo da multa mais benéfica, sendo cobrada a multa de ofício de 75%.

e) TC - REMUNERAÇÃO DEMONSTRATIVO TCM: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, apuradas pelo confronto entre as bases de cálculo declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB e as bases de cálculo calculada pela Fiscalização mediante diferença entre base de cálculo informada no Demonstrativo do TCM-BA e entre a base de cálculo constante nos Resumos das Folhas de Pagamentos. Estão sendo cobradas as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT (código do lançamento BC). De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados que deixaram de ser declarados, calculadas pela aplicação da alíquota mínima de 8% sobre as bases de cálculos apuradas pela diferença entre base de cálculo informada nos Demonstrativos do TCM-BA e a base de cálculo constante nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entraram no comparativo e está sendo cobrada a multa anterior. Como ainda a competência 11/2008 que não entrou no comparativo em virtude de a entrega da GFIP ter ocorrido na vigência da publicação da MP 449/2008. Estão sendo cobradas as multas de 24% e CFL 78.*

f) TC1 - REMUNERAÇÃO DEMONSTRATIVO TCM: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, apuradas pelo confronto entre as bases de cálculo declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB e as bases de cálculo calculada pela Fiscalização mediante diferença entre base de cálculo informada no Demonstrativo do TCM-BA e entre a base de cálculo constante nos Resumos das Folhas de Pagamentos. Estão sendo cobradas as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT (código do lançamento BC). De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados que deixaram de ser declarados, calculadas pela aplicação da alíquota mínima de 8% sobre as bases de cálculos apuradas pela diferença entre base de cálculo informada nos Demonstrativos do TCM-BA e a base de cálculo constante nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entram no comparativo da multa mais benéfica e está sendo cobrada a multa atual.*

g) TC2 - REMUNERAÇÃO DEMONSTRATIVO TCM: Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, apuradas pelo confronto entre as bases de cálculo declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB e as bases de cálculo calculada pela Fiscalização mediante diferença entre base de cálculo informada no Demonstrativo do TCM-BA e entre a base de cálculo constante nos Resumos das Folhas de Pagamentos. Estão sendo cobradas as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT (código do lançamento BC). De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados que deixaram de ser declarados, calculadas pela aplicação da alíquota mínima de 8% sobre as bases de cálculos apuradas pela diferença entre base de cálculo informada nos Demonstrativos do TCM-BA e a base de cálculo constante nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos (código do lançamento CS). Contemplam as competências que não participaram do comparativo da multa mais benéfica, sendo cobrada a multa de ofício de 75%.

h) GI - GILRAT SOBRE REMUNERAÇÃO GFIP: Constam neste levantamento os lançamentos de valores de contribuição GILRAT/SAT que deixaram de ser informadas, calculados sobre remuneração declarada em GFIP (código do lançamento SAT). Contempla as competências que entraram no comparativo e está sendo cobrada a multa anterior.

2. Obrigação Acessória:

a) AIOA CFL 68 - Constam neste levantamento os lançamentos das multas pelo descumprimento da obrigação acessória em decorrência de o sujeito passivo não prestar as informações à Receita Federal do Brasil em conformidade com as disposições estabelecidas pela legislação regulamentadora da matéria.

b) AIOA CFL 78 - Constam neste levantamento os lançamentos das multas pelo descumprimento da obrigação acessória em virtude de o sujeito passivo não prestar as informações à Receita Federal do Brasil em conformidade com as disposições estabelecidas pela legislação regulamentadora da matéria.

c) AIOA CFL 38 - Constam neste levantamento o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação de fornecer todos os documentos e esclarecimentos exigidos pela Fiscalização no curso da ação fiscal.

Quanto à aplicação dos acréscimos moratórios, a fiscalização realizou um comparativo de multas visando a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, considerando-se a Lei 11.941/2009, nestes termos, conforme a referência ao conexo processo AIOP nº. 37.279.580-3:

No caso específico, o comparativo da multa foi realizado da seguinte maneira, conforme quadro da multa a ser aplicada, abaixo reproduzido:

a) Competência 01/2006 a 01/2007: como não era cobrada a multa de mora 24%, a comparação foi feita entre a multa CFL

68 e multa CFL 78, ambas por descumprimento da obrigação acessória de declarar GFIP sem incorreções ou omissões.

b) Competências 02/2007, 03/2007, 05/2007, 07/2007, 08/2007, 09/2007, 13/2007, 01/2008 e 10/2008: a comparação foi feita entre o somatório da multa de 75% com a multa CFL 78 e o somatório da multa CFL 68 com a multa de mora de 24%.

c) Competências 04/2007, 06/2007, 10/2007, 11/2007, 12/2007, 02/2008 a 09/2008: a comparação foi feita entre a multa de 75% com o somatório da multa CFL 68 com a multa de mora de 24%.

d) Competência 11/2008: a entrega da GFIP ocorreu na vigência da MP 449/2008 por isso não entrou no comparativo da multa mais benéfica. Estão sendo cobradas as multas de 24%, CFL 78.

e) Competência 12/2008 e 13/2008: não participaram do comparativo da multa em decorrência de o fato gerador das obrigações principal e acessória da contribuição previdenciária se materializar na vigência da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Neste caso, estão sendo cobradas as multas de 75%.

A Recorrente teve **ciência do AIOP em 23.07.2010**, conforme Aviso de Recebimento – AR.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Discriminativo do Débito - DD, é de **01/2006 a 12/2008**.

A **Recorrente apresentou Impugnação**, às fls. 31 a 43, resumidamente conforme o relatório da decisão de primeira instância:

- Preliminarmente, aduz a nulidade do auto de infração em face de sua manifesta exorbitância e impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura, como também as contradições e falhas nos procedimentos legais administrativos constantes dos mesmos. Tal situação macula a garantia constitucional da ampla defesa. Afirma que é ilegítima a lavratura de autos de infração eivados de equívocos, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado nos autos, não restando claro a base de cálculo tomada de empréstimo para a feitura e conclusão das supostas dívidas levantadas e as multas impostas.

- Ainda preliminarmente argumenta a ineficácia do procedimento fiscal por ter sido lavrado fora do estabelecimento ou órgão municipal. A doutrina especializada é taxativa quanto à obrigatoriedade da lavratura do AI no local do estabelecimento fiscalizado. No presente caso, o AI foi lavrado na própria repartição fiscal. A lavratura fora do estabelecimento fiscalizado quebra a segurança jurídica e a própria seriedade que deve existir nas relações da Receita Federal do Brasil com os contribuintes, evitando-se que sejam lavrados autos "por correspondência" com um visível desprezo pelo contraditório,

pois durante as diligências de fiscalização o contribuinte tem o sagrado direito de se fazer representar através de seus contadores e se necessário, também pelo seu procurador jurídico e até mesmo pelo prefeito municipal, matéria que desde já fica pré-questionada. Ora se o auto é lavrado fora do local, sem ao menos existirem as solicitações de explicações e ou esclarecimentos por escrito de eventuais falhas ou irregularidades, a violabilidade do contraditório é evidente e não poderá ser negada

- No mérito aduz a exorbitância dos valores apurados pela RFB. Afirma que a autuante resolver buscar sem rumo valores que a mesma não demonstra a origem da base de cálculo, pois qualquer incerteza gera nulidade do procedimento. Sugere que se proceda a uma auditoria auxiliar.

- Afirma que a Portaria MPS nº 133, de 02 de maio de 2006 instituiu uma série de condições para fins de compensação, dentre as quais a necessidade de retificação das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). A Instrução Normativa nº 15 de 12 de setembro de 2006 também versou sobre a necessidade de retificação de GFIP para a devolução de valores arrecadados pela Previdência Social.

- Ambos os enunciados normativos vinculam a compensação à retificação de GFIP pelo contribuinte. Tal encargo, contudo, padece da mais evidente ilegalidade, porquanto nos lançamentos realizados por homologação, dentre os quais está incluída a contribuição recolhida pela União, o único agente autorizado a realizar qualquer ato de retificação é a própria autoridade fiscal. Forçoso reconhecer que, uma vez entregue à Fazenda Pública a GFIP, a esta incumbe o encargo de apreciá-la, verificando sua regularidade para, em seguida, preceder à homologação ou não.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 15-26.302 - 7ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador - BA, fls. 53 a 63, conforme Ementa a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa, por obscuridade do lançamento. O Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETRO ATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação

da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA.

O procedimento fiscal possui natureza eminentemente inquisitória, e a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante nem a de acusado, mas, simplesmente, a de investigado. Somente após a formalização da exigência, é que o sujeito passivo terá direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando não preenchidos os requisitos previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Ademais, há de se indeferir o pedido de prova pericial ou diligência quando se mostram desnecessários e protelatórios. Estando presentes nos autos os elementos para a formação da convicção do julgador, tais pretensões não podem ser acatadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo 10540.000706/2010-06, do Auto de Infração (AI), cadastrado sob número 37.279.580-3, acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se o sujeito passivo do inteiro teor do presente Acórdão, fornecendo-lhe cópia da decisão, mediante entrega ou remessa da segunda via, intimando-o ainda a recolher o débito, no prazo de 30 (trinta) dias, ressalvado o direito de interpor recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no mesmo prazo, facultado pelos artigos 25, II, e 33, ambos do Decreto 70.235, de 1972.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, fls. 61 a 72, reiterando os argumentos utilizados em sede de Impugnação, em apertada síntese:

Em Sede Preliminar

- (i) Nulidade do AIOP por ter sido lavrado fora do ente público;*
(ii) Ofensa direta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa – lavratura do AI fora do local; indeferimento de prova pericial

Dito isto, verifica-se que a situação fática sobre a qual se deu o lançamento em questão, qual seja, ter sido o auto de infração lavrado fora do local, além de inexistirem solicitações da autoridade fiscal para que o Município apresentasse explicações e/ou esclarecimentos em relação às supostas irregularidades, culminou para que o processo administrativo fiscal fosse composto apenas por provas unilaterais, sendo negado ao ora Recorrente o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Além desses fatos, a negativa dos pleitos formulados em sede de Impugnação, referentes à necessidade de produção de prova pericial documental, torna evidente o cerceamento de defesa, ferindo, ainda, o princípio da paridade das armas, destoando do atual entendimento jurisprudencial

No Mérito

- (iii) da exorbitância dos valores apurados pela RFB*

Sendo assim, a autuante, equivocadamente, data máxima venia, resolve buscar sem rumo valores que a mesma não demonstra a origem da base de cálculo, pois qualquer incerteza gera nulidade do procedimento, sendo que não existe um ponto de partida que indique o valor real apurado e sim apresenta a soma exorbitante d e supostos valores devidos pelo município de Rio de Contas-BA.

Sobre o tema ainda é importante destacar que compete à Receita Federal fazer prova em contrário dos cálculos, com moderação e razoabilidade mesmo porque a planilha juntada resulta de informações transmitidas à própria Receita Federal, de cujo conteúdo tem total ciência, além de que a favor de tal documento milita presunção de veracidade (art.334, inciso III, CPC).

- (iv) da impossibilidade de retificação da GFIP – a retificação deve ser feita pela Autoridade Fiscal por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação – Da inconstitucionalidade*

A Instrução Normativa MPS/SRP n° 15, d e 12 de setembro de 2006, que dispôs sobre a devolução d e valores arrecadados pela Previdência Social com base na referida legislação, também versou sobre a necessidade d e retificação da GFIP.

Ambos os enunciados normativos, em suma, vincularam a compensação à retificação da GFIP pelo contribuinte. Tal encargo, contudo, padece da mais evidente ilegalidade, porquanto nos lançamentos realizados por homologação, dentre os quais está incluída a contribuição indevidamente recolhida pela União, o único agente autorizado a realizar qualquer ato de retificação é a própria autoridade fiscal.

(...) Por fim, cumpre lembrar que a própria Constituição Federal do Brasil, em seu art. 146, III, b, atribuiu competência à lei complementar para disciplinar temas referentes a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Ao optar o constituinte originário pela reserva de lei com quorum qualificado de votação (art.69, CR/88), não resta dúvida quanto à impossibilidade de regulamentação da matéria por Instruções ou Portarias. Admitir o contrário seria desconhecer a força normativa da Constituição, notadamente em relação à imperatividade do princípio da estrita legalidade tributária, cuja base jurídica encontra-se n o inciso II, d o art. 52 da CR/88.

Dessa forma, inadmissível que os veículos normativos utilizados para embaraçar o direito à compensação produzam algum efeito, devendo, por isso mesmo, ser julgados ilegais (pois sequer poderiam ser taxados de inconstitucionais, uma vez que nem o status de lei possui), restando afastado a obrigação indevida de retificação das g u i a s pelos contribuintes.

(v) operacionalização do cálculo comparativo das multas

fls. 74.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 77.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(A) Alegações diversas de inconstitucionalidade.

Analisemos.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(B) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 61 a 72, interposto pela Recorrente – PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO DE CONTAS contra Acórdão nº 15-26.302 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador - BA, fls. 53 a 63, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.279.580-3, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 317.130,14.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias parte empresa (códigos de levantamentos TC / TC1 / TC2) que prestaram serviço ao ente público, incidentes sobre as respectivas remunerações não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 01/2006 a 12/2008.

O Relatório Fiscal, às fls. 02 a 05, informa em relação à apuração da diferenças, que realizou-se um batimento entre os valores totais da massa salarial informadas nas GFIPs com os valores constantes nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos e nos

Demonstrativos disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.279.580-3 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura do AIOP nº 37.279.580-3)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DD - Discriminativo Analítico do Débito (Este relatório lista, em suas páginas iniciais, todas as características que compõem o levantamento, que é um agrupamento de informações que servirão para apurar o débito de contribuição previdenciária existente. Na seqüência, 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 (salário-família, salário-maternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado);

c. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

d. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

lk. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se o AIOP nº 37.279.580-3, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, 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.

(i) Nulidade do AIOP por ter sido lavrado fora do ente público;

Não assiste razão à Recorrente pois, conforme a Súmula nº 6 do CARF, é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte:

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.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(ii) Ofensa direta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa – lavratura do AI fora do local; indeferimento de prova pericial

Dito isto, verifica-se que a situação fática sobre a qual se deu o lançamento em questão, qual seja, ter sido o auto de infração lavrado fora do local, além de inexistirem solicitações da autoridade fiscal para que o Município apresentasse explicações e/ou esclarecimentos em relação às supostas irregularidades, culminou para que o processo administrativo fiscal fosse composto apenas por provas unilaterais, sendo negado ao ora Recorrente o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Além desses fatos, a negativa dos pleitos formulados em sede de Impugnação, referentes à necessidade de produção de prova pericial documental, torna evidente o cerceamento de defesa, ferindo, ainda, o princípio da paridade das armas, destoando do atual entendimento jurisprudencial

Analisemos.

A argumentação da Recorrente, centrada na ofensa a princípios constitucionais, considero superada nos termos do Tópico (A) acima que debateu a apreciação de inconstitucionalidade na esfera administrativo-fiscal.

Ademais, a argumentação da Recorrente no sentido de inexistirem solicitações da autoridade fiscal para que o Município apresentasse explicações e/ou esclarecimentos em relação às supostas irregularidades não pode prosperar porque efetivamente houve solicitação para que o Município se manifestasse acerca de divergências encontradas entre os valores totais da massa salarial informadas nas GFIPs com os valores constantes nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos e nos Demonstrativos disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM, conforme o Relatório da decisão de primeira instância, conforme o relatório fiscal do conexo processo AIOP nº. 37.279.580-3, às fls. 37 a 49:

De posse destes documentos a fiscalização da RFB constatou divergências entre os valores de base de cálculo informados nos resumos das folhas de pagamento e os valores constantes dos Demonstrativos fornecidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA).

Intimado a se manifestar acerca das diferenças encontradas, o Autuado não as explicou.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

DO MÉRITO

(iii) da exorbitância dos valores apurados pela RFB

Sendo assim, a autuante, equivocadamente, data máxima venia, resolve buscar sem rumo valores que a mesma não demonstra a origem da base de cálculo, pois qualquer incerteza gera nulidade do procedimento, sendo que não existe um ponto de partida que indique o valor real apurado e sim apresenta a soma exorbitante de e supostos valores devidos pelo município de Rio de Contas-BA.

Sobre o tema ainda é importante destacar que compete à Receita Federal fazer prova em contrário dos cálculos, com moderação e razoabilidade mesmo porque a planilha juntada resulta de informações transmitidas à própria Receita Federal, de cujo conteúdo tem total ciência, além de que a favor de tal documento milita presunção de veracidade (art.334, inciso III, CPC).

Analisemos.

Em que pese o argumento da Recorrente no sentido de que a autuação fiscal não demonstrou a origem da base de cálculo, não pode prosperar tal argumentação porque o Relatório Fiscal, bem como os demais Relatórios do Auto de Infração, demonstram de forma clara e precisa da base de cálculo apurada. Inclusive, em relação à regularidade do lançamento, já se apreciou tal matéria no tópico (B).

Destaquemos o Relatório Fiscal, às fls. 02 a 05, que informa em relação à **apuração da diferenças**, que realizou-se um **batimento entre os valores totais da massa salarial informadas nas GFIPs com os valores constantes nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos e nos Demonstrativos disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM:**

Saliente-se que, para fins de apuração do crédito tributário devido, as diferenças apuradas foram obtidas pelo confronto entre os valores totais da massa salarial informadas nas GFIPs com os valores constantes nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos e nos Demonstrativos disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia - TCM, sem proceder à individualização dos segurados empregados; ou seja, são valores não oferecidos à tributação, haja vista ler o fiscalizado deixado de declarar em GFIP.

Ademais, cumpre citar a decisão de primeira instância, às fls. 53 a 63, que ao indeferir esta mesma argumentação da Recorrente, listou os relatórios constantes do presente

O fato gerador das contribuições lançadas e os respectivos fundamentos legais restaram devidamente esclarecidos no Relatório Fiscal e seus anexos.

As contribuições devidas mensalmente, assim como as bases-de-cálculo mensais, as alíquotas aplicadas, os valores apurados por levantamento e por rubrica estão devidamente discriminados no relatório anexo denominado DISCRIMINATIVO DO DÉBITO (DD), às fls 12-17.

Consta, ainda, anexo ao lançamento o Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO (FLD), que relaciona toda a fundamentação legal que alicerça o lançamento (fls. 09-11), mencionando a legislação aplicada a cada fato gerador levantado, por competência, além de trazer a legislação relativa aos acréscimos legais, à competência para fiscalizar e aos prazos de recolhimento.

Ainda está anexo o Relatório de Lançamentos (RL), fl. 06-08, onde constam, por competência, os valores da base de cálculo da contribuição patronal devida (Levantamentos TC, TCI e TC2).

A Fiscalização juntou aos autos do processo principal 10540.000707/2010- 42 farta documentação que dá suporte ao presente lançamento. Estão juntados aos autos dentre outros os seguintes documentos: planilhas explicativas (fls. 50-64), termos fiscais, respostas aos termos fiscais, resumos das folhas de pagamento (fls. 114-151) e extratos do Sistema GFIP WEB.

Consta dos autos do processo principal 10540.000707/2010-42 o Relatório da Ação Fiscal (fls. 37-49) que descreve de forma minuciosa todo o rito do procedimento fiscal, além de detalhar todos os Levantamentos e a comparação da multa (item VII), esta última procedida em função das modificações trazidas pela Lei 11.941/2009 (conversão da Medida Provisória nº 449/2008).

Neste compasso, o Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas, estando em conformidade com as exigências expressas no art. 142 do CTN, bem como no art. 37, da Lei nº 8.212, de 1991.

Por fim, transcreva-se ainda do processo conexo AIOP nº. 37.279.580-3, o Relatório Fiscal, às fls. 37 a 49, que mostra os fatos geradores das obrigações principais e acessórias:

1. Obrigação principal:

a) GF - REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP: *Constam neste levantamento os valores das remunerações pagas a segurados empregados, das contribuições retidas de segurados empregados e das contribuições patronais, declarados nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da Receita Federal do Brasil, inclusive a contribuição GILRAT/SAT. Este levantamento não participa da apuração dos débitos, sendo criado somente para fins de apropriação das guias de*

recolhimento e demais créditos. Registre-se que tal levantamento retrata as GFIPs conforme declaradas pelo fiscalizado.

b) RE - REMUNERAÇÃO RESUMO DA FOLHA: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, decorrentes das diferenças detectadas entre as bases de cálculo pagas a segurados empregados contidas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e aquelas declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB, (código do lançamento BC), mais especificamente as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT. De igual forma, Integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados indicadas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e valores declarados em GFIP (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entraram no comparativo e está sendo cobrada a multa anterior. Como ainda a competência 11/2008 que não entrou no comparativo em virtude de a entrega da GFIP ter ocorrido na vigência da publicação da MP 449/2008. Estão sendo cobradas as multas de 24% e CFL 78.*

c) RE1 - REMUNERAÇÃO RESUMO DA FOLHA: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, decorrentes das diferenças detectadas entre as bases de cálculo pagas a segurados empregados contidas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e aquelas declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB, (código do lançamento BC), mais especificamente as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT. De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados indicadas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e valores declarados em GFIP (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entram no comparativo da multa mais benéfica e está sendo cobrada a multa atual.*

d) RE2 - REMUNERAÇÃO RESUMO DA FOLHA: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, decorrentes das diferenças detectadas entre as bases de cálculo pagas a segurados empregados contidas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e aquelas declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB, (código do lançamento BC), mais especificamente as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT. De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados indicadas nos Resumos das Folhas de Pagamentos e valores declarados em GFIP (código do lançamento CS). Contemplam as competências que não participaram do comparativo da multa mais benéfica, sendo cobrada a multa de ofício de 75%.*

e) TC - REMUNERAÇÃO DEMONSTRATIVO TCM: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, apuradas pelo confronto entre as bases de cálculo declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da*

RFB e as bases de cálculo calculada pela Fiscalização mediante diferença entre base de cálculo informada no Demonstrativo do TCM-BA e entre a base de cálculo constante nos Resumos das Folhas de Pagamentos. Estão sendo cobradas as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT (código do lançamento BC). De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados que deixaram de ser declarados, calculadas pela aplicação da alíquota mínima de 8% sobre as bases de cálculos apuradas pela diferença entre base de cálculo informada nos Demonstrativos do TCM-BA e a base de cálculo constante nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entraram no comparativo e está sendo cobrada a multa anterior. Como ainda a competência 11/2008 que não entrou no comparativo em virtude de a entrega da GFIP ter ocorrido na vigência da publicação da MP 449/2008. Estão sendo cobradas as multas de 24% e CFL 78.

f) TCI - REMUNERAÇÃO DEMONSTRATIVO TCM:

Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, apuradas pelo confronto entre as bases de cálculo declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB e as bases de cálculo calculada pela Fiscalização mediante diferença entre base de cálculo informada no Demonstrativo do TCM-BA e entre a base de cálculo constante nos Resumos das Folhas de Pagamentos. Estão sendo cobradas as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT (código do lançamento BC). De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados que deixaram de ser declarados, calculadas pela aplicação da alíquota mínima de 8% sobre as bases de cálculos apuradas pela diferença entre base de cálculo informada nos Demonstrativos do TCM-BA e a base de cálculo constante nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos (código do lançamento CS). Contemplam as competências que entram no comparativo da multa mais benéfica e está sendo cobrada a multa atual.

g) TC2 - REMUNERAÇÃO DEMONSTRATIVO TCM:

Constam neste levantamento os lançamentos de valores não declarados em GFIP, apuradas pelo confronto entre as bases de cálculo declaradas nas GFIPs arquivadas nos Sistemas Eletrônicos da RFB e as bases de cálculo calculada pela Fiscalização mediante diferença entre base de cálculo informada no Demonstrativo do TCM-BA e entre a base de cálculo constante nos Resumos das Folhas de Pagamentos. Estão sendo cobradas as contribuições patronais, incluída a GILRAT/RAT (código do lançamento BC). De igual forma, integra os lançamentos provenientes das diferenças de contribuições segurados empregados que deixaram de ser declarados, calculadas pela aplicação da alíquota mínima de 8% sobre as bases de cálculos apuradas pela diferença entre base de cálculo informada nos Demonstrativos do TCM-BA e a base de cálculo constante nos Resumos Mensais das Folhas de Pagamentos (código do lançamento CS). Contemplam as competências que não participaram do comparativo da multa mais benéfica, sendo cobrada a multa de ofício de 75%.

h) GI - GILRAT SOBRE REMUNERAÇÃO GFIP: *Constam neste levantamento os lançamentos de valores de contribuição GILRAT/SAT que deixaram de ser informadas, calculados sobre remuneração declarada em GFIP (código do lançamento SAT). Contempla as competências que entraram no comparativo e está sendo cobrada a multa anterior.*

2. Obrigação Acessória:

a) AIOA CFL 68 - *Constam neste levantamento os lançamentos das multas pelo descumprimento da obrigação acessória em decorrência de o sujeito passivo não prestar as informações à Receita Federal do Brasil em conformidade com as disposições estabelecidas pela legislação regulamentadora da matéria.*

b) AIOA CFL 78 - *Constam neste levantamento os lançamentos das multas pelo descumprimento da obrigação acessória em virtude de o sujeito passivo não prestar as informações à Receita Federal do Brasil em conformidade com as disposições estabelecidas pela legislação regulamentadora da matéria.*

c) AIOA CFL 38 - *Constam neste levantamento o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação de fornecer todos os documentos e esclarecimentos exigidos pela Fiscalização no curso da ação fiscal.*

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(iv) da impossibilidade de retificação da GFIP – a retificação deve ser feita pela Autoridade Fiscal por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação – Da inconstitucionalidade

A Instrução Normativa MPS/SRP nº 15, de 12 de setembro de 2006, que dispôs sobre a devolução de valores arrecadados pela Previdência Social com base na referida legislação, também versou sobre a necessidade de retificação da GFIP.

Ambos os enunciados normativos, em suma, vincularam a compensação à retificação da GFIP pelo contribuinte. Tal encargo, contudo, padece da mais evidente ilegalidade, porquanto nos lançamentos realizados por homologação, dentre os quais está incluída a contribuição indevidamente recolhida pela União, o único agente autorizado a realizar qualquer ato de retificação é a própria autoridade fiscal.

(...) Por fim, cumpre lembrar que a própria Constituição Federal do Brasil, em seu art. 146, III, b, atribuiu competência à lei complementar para disciplinar temas referentes a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Ao optar o contribuinte originário pela reserva de lei com quorum qualificado de votação (art.69, CR/88), não resta dúvida

quanto à impossibilidade de regulamentação da matéria por Instruções ou Portarias. Admitir o contrário seria desconhecer a força normativa da Constituição, notadamente em relação à imperatividade do princípio da estrita legalidade tributária, cuja base jurídica encontra-se no inciso II, do art. 52 da CR/88.

Dessa forma, inadmissível que os veículos normativos utilizados para embasar o direito à compensação produzam algum efeito, devendo, por isso mesmo, ser julgados ilegais (pois sequer poderiam ser taxados de inconstitucionais, uma vez que nem o status de lei possui), restando afastado a obrigação indevida de retificação das guias pelos contribuintes.

Analisemos.

A argumentação da Recorrente está centrada na questão da compensação, a qual não poderia ser regida por Instruções ou Portarias devido à reserva de lei complementar para tal conforme previsão constitucional.

Não obstante a argumentação da Recorrente, a apreciação de inconstitucionalidade é vedada no âmbito do contencioso administrativo, conforme o já debatido no tópico (A).

Ademais, cumpre observar que não há qualquer menção à compensação no presente Auto de Infração AIOP nº. 37.279.580-3, de modo que a argumentação da Recorrente, por este prisma, também não prospera.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(v) operacionalização do cálculo comparativo das multas

Analisemos.

Não prospera a argumentação da recorrente posto que na execução administrativa do presente julgado é que poderá ser efetivado o recálculo dos acréscimos legais de forma a se verificar qual a forma de cálculo mais benéfica ao contribuinte.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

Voto Vencedor

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora Designada.

Conforme já informado no voto do eminente relator, Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, trata-se de processo administrativo decorrente do AI-DEBCAD de n.º 37.279.580-3, através do qual são exigidas as contribuições previdenciárias patronais e GILRAT relativas às competências de 01/2006 a 12/2008, apuradas com base nos levantamentos TC – Remuneração Demonstrativo TCM, TC1 – Remuneração Demonstrativo TCM e TC2 – Remuneração Demonstrativo TCM..

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 37/49 do PAF n.º 10540.000707/2010-42, o fiscal autuante efetuou o quadro comparativo das multas para que fosse aplicada a penalidade supostamente menos severa ao contribuinte, procedendo da seguinte forma:

- *Competência 01/2006 a 01/2007: como não era cobrada a multa de mora de 24%, a comparação foi feita entre a multa CFL 68 e multa CFL 78, ambas por descumprimento de obrigação acessória de declarar GFIP sem incorreções ou omissões;*
- *Competências 02/2007, 03/2007, 05/2007, 07/2007, 08/2007, 09/2007, 13/2007, 01/2008 e 10/2008: a comparação foi feita entre o somatório da multa de 75% com a multa CFL 78 e o somatório da multa CFL 68 com a multa de mora de 24%;*
- *Competências 04/2007, 06/2007, 10/2007, 11/2007, 12/2007, 02/2008: a comparação foi feita entre a multa de 75% com o somatório da multa CFL 68 com a multa de mora de 24%;*
- *Competência 11/2008: a entrega da GFIP ocorreu na vigência da MP 449/2008 por isso não entrou no comparativo da multa mais benéfica. Estão sendo cobradas as multas de 24%, CFL 78.*
- *Competência 12/2008 e 13/2008: não participaram do comparativo da multa em decorrência de o fato gerador das obrigações principal e acessória da contribuição previdenciária se materializar na vigência da Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27/05/2009. Neste caso, estão sendo cobradas as multas de 75%.*

Inicialmente, entendo que em relação às competências de 01/2006 a 01/2007, ressaltado o método de comparação adotado, o fiscal autuante aplicou corretamente as normas

vigentes à época desses fatos geradores, deixando de lançar a penalidade pelo recolhimento das contribuições fora do prazo, em virtude da vedação prevista no art. 239, §9º. Vejamos:

Art. 239...

§ 9º As multas impostas calculadas como percentual do crédito por motivo de recolhimento fora do prazo das contribuições e outras importâncias, não se aplicam às pessoas jurídicas de direito público, às massas falidas e às missões diplomáticas estrangeiras no Brasil e aos membros dessas missões.

Posteriormente, este dispositivo foi alterado pelo Decreto 6.042 de 12/02/2007, restando excluída tal proibição. Sendo assim, a partir da competência 02/2007, o fiscal autuante, com o intuito de identificar a penalidade aplicável ao presente processo, efetuou a comparação entre as multas previstas na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e as previstas após as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

Para tanto, efetuou planilha comparativa, através da qual somou à multa de mora prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), comparando o seu resultado com as penalidades previstas na legislação atual – multa de ofício de 75%, somada à multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no atual art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (CFL 78).

Como resultado desse confronto, a Fiscalização concluiu ser a sistemática antiga mais benéfica nas competências de fevereiro de 2007 até setembro de 2008 e novembro de 2008, diante do que lançou a multa de mora de 24% prevista no artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, e, quanto à competência de outubro de 2007, entendeu ser a sistemática nova mais favorável, tendo, por conseguinte, lançado a multa de 75% sobre os créditos tributários apurados nessa competência.

A autoridade lançadora considerou, portanto, que a sanção progressiva prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, daí porque a comparou com a multa de 75% inserida no regime jurídico das contribuições previdenciárias em dezembro de 2008, pela inclusão do art. 35-A na Lei nº 8.212/91, promovida pela MP 449/2008.

No entanto, entendo ser equivocado o procedimento eleito pelo Autuante para quantificação das sanções, seja porque cumulou penalidades referentes a infrações distintas: multa de mora por falta de recolhimento da contribuição previdenciária somada à multa por falta de declaração em GFIP, comparando o seu resultado à soma da multa de ofício prevista no atual artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 com a multa por omissões ou incorreções em GFIP prevista no atual art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (CFL 78); seja porque considerou que a multa de 24% teria natureza de multa de ofício, entendimento com o qual não coaduno. Vejamos.

Antes das alterações introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa moratória encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Vejamos o que dispunha o referido dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Como se infere da norma acima colacionada, a multa moratória incluída em notificação fiscal de lançamento ou Dívida Ativa era progressiva, aumentando a depender da fase em que se efetivasse o pagamento ou parcelamento do crédito tributário, podendo alcançar o patamar de 100% caso parcelada depois de ajuizada a execução fiscal.

Ocorre que, atualmente, se encontra em vigor norma punitiva da mora mais benéfica, já que o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação veiculada pela Lei nº 11.941/2009, passou a determinar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96 aos débitos previdenciários, segundo o qual a penalidade moratória não pode ultrapassar o percentual de 20%.

Ou seja, a multa de mora deve ser limitada a 20%, em observância ao quanto disposto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996, e não mais ser elevada em função da fase em que o pagamento se efetivasse, até o patamar de 100%.

Isto porque, apesar de a lei tributária de regência ser aquela em vigor à época da ocorrência do fato gerador, adota-se a retroatividade benigna quando a lei posterior comine à infração penalidade da mesma natureza e menos gravosa, nos termos do art. 106, II, 'a' do CTN (Código Tributário Nacional).

Esse é, inclusive, o posicionamento adotado pelo CARF, conforme se verifica do excerto abaixo transcrito:

“A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%. Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica”. (Processo nº 35301.007211/200667, Acórdão nº 2403002.067– 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, segunda seção de julgamento, Sessão de 15 de maio de 2013, Presidente e Relator Carlos Alberto Mees Stringari).

Com o advento da MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, não só foi alterada a redação do art. 35 da Lei 8.212/91, que trazia as regras de aplicação das multas de mora progressiva, mas também foi acrescentado à Lei nº 8.212/91 o art. 35-A, o qual passou a apenar a falta de recolhimento do tributo com a multa de ofício correspondente a 75% do crédito tributário objeto de lançamento, penalidade essa até então inexistente no ordenamento jurídico.

Dessa forma, em relação à multa de ofício, aplicada no montante de 75% na competência de 10/2008, estas devem ser canceladas, por não existir na legislação vigente à época do fato gerador multa de ofício em decorrência da falta de pagamento da contribuição previdenciária, mas tão-somente multa de mora.

Vale notar que a exclusão da multa de ofício de 75% ora realizada é a única medida que pode ser efetuada por esse órgão julgador, que não tem competência para convertê-la em multa de mora, pois isso demandaria um novo lançamento para constituição de crédito tributário relativo à penalidade de natureza distinta, atividade essa privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

O CARF vem se posicionando no sentido de ser incabível a conversão de multas de naturezas distintas, a uma porque, tratando-se de penalidade, não se pode adotar o princípio da fungibilidade; a duas porque, para a cobrança da multa de mora seria necessário novo lançamento, que não pode ser realizado pela autoridade julgadora. Vejamos o trecho da ementa e voto proferido em sede de Recurso Voluntário nº 160.001 nos autos do processo 10380.10071712003-38 (Decisão publicada em 04.02.2009):

CONVERSÃO DE MULTA DE OFÍCIO EM MULTA DE MORA - NOVO LANÇAMENTO - A conversão de multa de ofício isolada, exigida por meio de Auto de Infração, em multa de mora, caracteriza um novo lançamento, o que é vedado à instância de julgamento. Recurso parcialmente provido.

(...)

“Quanto à decisão de primeira instância, importa salientar que esta, a pretexto de mitigar a multa de ofício aplicada por meio de Auto de Infração, na verdade converteu-a em multa de mora, promovendo assim um novo lançamento, o que é vedado à Autoridade Julgadora. Ademais, em se tratando de penalidades, é inaplicável o princípio da fungibilidade, tendo em vista a tipicidade cerrada que cerca essa espécie de exigência tributária.”

Dessa forma, a atividade do lançamento é privativa da autoridade administrativa, sendo defeso ao órgão julgador, seja ele administrativo ou judicial, a mudança de classificação ou de enquadramento ao suporte normativo estabelecido pela autoridade competente. O que pode a autoridade julgadora, com respaldo no artigo 106 do CTN, é apenas reduzir a penalidade aplicada, caso lei posterior comine a determinado fato penalidade menos severa. A mudança da natureza da multa aplicada, contudo, não é permitida.

Assim, a multa de mora por descumprimento de obrigação principal da nova sistemática deve ser comparada com multa de mora por descumprimento de obrigação principal da sistemática anterior; do que resulta a necessidade de limitar a 20% a penalidade aplicada nos meses de fevereiro de 2007 até setembro de 2008 e novembro de 2008, e excluir a multa de 75% sobre o crédito tributário apurado em outubro de 2008.

Ressalto que, em relação às competências de 12/2008 e 13/2008, mantenho a multa aplicada no percentual de 75%, visto que, à época dos fatos geradores, tal penalidade já se encontrava em vigor.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto pelo cancelamento da multa de ofício de 75% aplicada na competência de 10/2008 e pela redução da multa de mora para o percentual de 20% nas competências de 02/2007 a 09/2008 e 11/2008.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.