



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

Processo nº 10540.720360/2010-58
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.915 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PREFEITURA MUNICIPAL DE SITIO DO MATO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 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 - MATÉRIA DE DIREITO NÃO IMPUGNADA - PRECLUSÃO DO DIREITO DO IMPUGNANTE FAZÊ-LO EM OUTRO MOMENTO PROCESSUAL

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Considerar-se-á não impugnada a matéria de direito que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ocorrendo a preclusão de fazê-lo em outro momento processual.

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 para no período de 02/2007 a 11/2008. Excluir da multa de ofício e determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o relator Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari na questão das multas. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Processo nº 10540.720360/2010-58
Acórdão n.º **2403-001.915**

S2-C4T3
Fl. 185

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. 144 a 170, interposto pela Recorrente – PREFEITURA MUNICIPAL DE SÍTIO DO MATO contra Acórdão nº 15-27.383- 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador - BA, fls. 136 a 140, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.296.493-1, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 28.688,32.

O crédito previdenciário se refere às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, no período de 06/2007 a 12/2008.

O Relatório Fiscal aponta o enquadramento da entidade para fins de recolhimento das contribuições sociais previdenciárias:

- Trata-se de Órgão do Poder Público Municipal que não possui regime próprio de Previdência Social.
- Contribuição previdenciária patronal - alíquota de 20%, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados. (FPAS 582 - Órgãos do Poder Público).
- Contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) correspondente ao CNAE Fiscal 84.11-6-00 (Administração Pública em Geral) - alíquotas de 1 % até 05/2007 e 2% a partir de 06/2007, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados.

O Relatório Fiscal, às fls. 24 a 33, mostra os fatos geradores como sendo as remunerações pagas aos segurados empregados (servidores) da Prefeitura, que deixaram de ser declaradas nas GFIP existentes antes da data de início da ação fiscal:

3.1. Os fatos geradores deste Auto de Infração são as remunerações pagas aos segurados empregados (servidores) da Prefeitura, que deixaram de ser declaradas nas GFIP existentes antes da data de início da ação fiscal:

3.2. As remunerações dos segurados empregados, assim considerados os ocupantes de cargos efetivos, agentes políticos, cargos comissionados e temporários (art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91), foram apuradas com base nos dados fornecidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia - TCM (período 01/2006 a 12/2008).

3.3. Os valores declarados nas GFIP foram apurados com base nos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil - GFIP WEB e Plenus MV2.

3.4. Foram lançadas, como bases de cálculo do auto de infração em tela, as diferenças entre o valor total da despesa da

Prefeitura com pessoal (ativo, subsídio de Prefeito e Vice-Prefeito, Temporários e Subsídio de Secretário), extraída dos dados do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia - TCM - e a base de cálculo informada na GFIP, uma vez que, intimada a apresentar a documentação constante dos termos de Início de Procedimento Fiscal, a Prefeitura não atendeu à intimação, respondendo que "não existe nesta prefeitura nenhum dos documentos solicitados, haja visto que o ex-gestor Alfredo de Oliveira Magalhães Júnior se quer fez a comissão de Transmissão (...)"- vide Of. GAB. Nº 240/2010 da prefeitura Municipal de Sítio do Mato anexa ao auto de infração.

3.5. Os lançamentos das diferenças apuradas na forma do item anterior foram feitos sem proceder à individualização dos segurados, conforme previsto na Norma de Execução Cofis nº 03, de 06/08/2009. As divergências foram apuradas conforme planilha de cálculo, anexa ao auto de infração e enviada ao contribuinte juntamente com o termo de intimação fiscal.

3.6. **A utilização dos dados obtidos junto ao TCM** está embasada no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, uma vez que a Prefeitura não entregou os documentos solicitados pela fiscalização (com exceção dos documentos relativos ao atual Prefeito e Secretários de Administração e Finanças).

3.7. Intimada em 28/09/2010 a prestar esclarecimentos sobre as **divergências entre os valores da remuneração constantes dos dados do TCM e GFIP**, a Prefeitura enviou o ofício GAB. Nº 274/2010 afirmando que já haviam respondido aos questionamentos no Ofício Nº 240/2010, **no qual foi relatado que "não existe nesta prefeitura nenhum dos documentos solicitados, haja visto que o ex-gestor Alfredo de Oliveira Magalhães Júnior se quer fez a comissão de Transmissão (...)"**.

3.8. O lançamento, por rateio, das divergências entre o somatório de duas ou mais competências (vide relatório de lançamentos anexo), corrige eventuais distorções entre regimes contábeis de caixa (nos dados do TCM) e de competência (na GFIP). Além disso, o rateio foi executado de forma a aproveitar todos os recolhimentos do sujeito passivo, para que não houvesse sobra de recolhimento em uma competência e apuração de divergência na seguinte. Os valores constantes dos dados do TCM foram sempre maiores que as bases informadas em GFIP (com exceção das competências janeiro e 13º salário de 2006, 2007 e 2008).

3.9. **O percentual do GILRAT dos órgãos da administração pública em geral até a competência maio de 2007 era de 1%. Foi alterado de 1 % para 2% com a publicação do Decreto 6.042, de 12/02/2007, que altera o Anexo V do Decreto 3.048/99 (validade a partir de 06/2007). Constatou-se que a Prefeitura não procedeu à mencionada alteração, continuando a informar o percentual de 1% nas GFIP de 06/2007 a 13/2008, ocasionando, portanto, o cálculo da contribuição com valor**

menor que o devido nesse período. Esta diferença de valor foi lançada no auto de infração debcad nº37.296.493-1.

O Relatório Fiscal, às fls. 24 a 33, mostra **os fatos geradores das obrigações principais e acessórias:**

GF - DECLARADO EM GFIP - Para o lançamento das bases de cálculo declaradas nas GFIP que foram entregues antes do início da ação fiscal, incluindo todos os segurados - categoria 01 (empregado), 12 (Demais Agentes Públicos), 20 (Servidor Público ocupante, exclusivamente de cargo em comissão, Servidor Público ocupante de cargo temporário) e 21 (Servidor Público Titular efetivo, magistrado, membro do Ministério Público e do Tribunal e Conselho de Contas). ***Este levantamento não participa da apuração do débito apurado nesta ação fiscal e foi criado somente para realizar a apropriação dos recolhimentos (GPS) e demais créditos existentes, como as deduções e autos de infração de fiscalização anterior;***

TR - DIFERENÇA TCM X GFIP, ATÉ NOVEMBRO DE 2008 - Para o lançamento das diferenças apuradas entre a base de cálculo extraída dos dados do TCM e as bases de cálculo informadas em GFIP. A base de cálculo extraída dos dados do TCM é constituída pela soma da despesa com **peçoal ativo, subsídio de Prefeito e Vice-Prefeito, Pessoal Temporário e Subsídio de Secretário, diminuída da despesa com salário família**, estes dados foram disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia à Receita Federal do Brasil. Ressalta-se que a Prefeitura não apresentou nenhum dos documentos solicitados pela fiscalização, com exceção dos documentos relativos ao atual Prefeito e Secretários de Administração e Finanças.

TR1 - DIFERENÇA TCM X GFIP, ATÉ NOVEMBRO DE 2008 - Para o lançamento das diferenças apuradas entre a base de cálculo extraída dos dados do TCM e as bases de cálculo informadas em GFIP. A base de cálculo extraída dos dados do TCM é constituída pela soma da despesa com **peçoal ativo, subsídio de Prefeito e Vice-Prefeito, Pessoal Temporário e Subsídio de Secretário, diminuída da despesa com salário família**, estes dados foram disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia à Receita Federal do Brasil. Este levantamento é um desmembramento do levantamento TR, criado pelo sistema de auditoria fiscal (SAFIS), após seleção do critério mais benéfico de aplicação de multas.

TZ - DIFERENÇA TCM X GFIP. APÓS NOVEMBRO DE 2008 - Para o lançamento das diferenças apuradas entre a base de cálculo extraída dos dados do TCM e as bases de cálculo informadas em GFIP. A base de cálculo extraída dos dados do TCM é constituída pela soma da despesa com **peçoal ativo, subsídio de Prefeito e Vice-Prefeito, Pessoal Temporário e Subsídio de Secretário, diminuída da despesa com salário família**, estes dados foram disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia à Receita Federal do Brasil. Este levantamento foi feito separado em função das

mudanças no critério de aplicação da multa, introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

O Relatório Fiscal, às fls. 24 a 33, informa ainda em relação às bases de cálculo para a apuração dos valores devidos as divergências resultantes da diferença entre o total de remuneração nos dados do TCM e a base de cálculo da contribuição previdenciária declarada em GFIP:

Para a apuração dos valores devidos foram lançadas como bases de cálculo as divergências resultantes da diferença entre o total de remuneração nos dados do TCM e a base de cálculo da contribuição previdenciária declarada em GFIP. Sobre estas diferenças foram aplicadas as alíquotas previstas no item 1.6.

Além das deduções, a crédito foram lançadas as Guias da Previdência Social - GPS recolhidas pelo contribuinte (código de pagamento 2402) e os créditos previdenciários já constituídos por documento de débito apurado em fiscalização anterior - NFLD nº 35.608.569-4, de 14/09/2006 - competências 04 e 05 de 2006 (NFLD: Notificação Fiscal de Lançamento de Débito).

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:

5.16. Conforme demonstrado no quadro acima, no período de janeiro 2006 a janeiro/2007 o comparativo de multa restringiu-se ao descumprimento da obrigação acessória, já que neste período não se aplicava multa moratória nos Órgãos da Administração Pública.

5.17. A multa por descumprimento de obrigação acessória menos gravosa para o período de janeiro de 2006 a setembro de 2007 é a prevista na legislação atual - art. 32-A, I, da Lei 8.212/91 (código de fundamento legal 78).

Nas competências 10/2007 e 11/2007 e 03/2008 a 11/2008 a multa menos gravosa é a prevista na legislação anterior (item 5.9, "a" - CFL 68).

Já nas competências envolvidas no período de 12/2007, 01/2008 e 02/2008, a multa menos gravosa ao sujeito passivo é a prevista na legislação atual (multa de ofício de 75% - CFL 78). As multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas a GFIP foram consignadas em Autos de Infração distintos.

5.18. As competências 12/2008 e o 13º Salário de 2008 não foram incluídas na comparação, uma vez que, para estes fatos geradores, aplica-se diretamente o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, atualmente em vigor.

5.19. Para as competências do 13º salário de 2006 e 2007, cujas GFIP foram enviadas já na vigência da legislação atual (art. 32-

A da lei 8.212/91), foi lançada multa por descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação atual (item 5.6).

Enquanto que, em relação à multa pelo descumprimento da obrigação principal, foi aplicada multa prevista na legislação anterior (multa moratória de 24% - item 5.9 - a).

5.20. A cobrança de juros de mora está prevista para todo o período, conforme prevê o art. 35 da Lei 8.212/91.

Informa ainda o Relatório Fiscal que no procedimento fiscal, foram emitidas as seguintes autuações:

Autos de Infração de Obrigações Principais - constitutivos do crédito relativo a contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e a outras contribuições sociais arrecadadas pela RFB, apuradas mediante procedimento fiscal e de competência privativa do auditor-fiscal (Valores consolidados em 14 de outubro de 2010):

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.493-1 (R\$ 2.281.468,46) - referente às contribuições previdenciárias patronais (período de 01/2006 a 12/2008), incidentes sobre remunerações de segurados empregados (diferença entre a despesa com remuneração informada ao TCM e na GFIP);

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.493-1 (R\$ 657.371,68) - referente às contribuições previdenciárias dos segurados (período de 01/2006 a 12/2008), incidentes sobre remunerações de segurados empregados (diferença entre a despesa com remuneração informada ao TCM e na GFIP).

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.493-1 (R\$ 28.688,32) - referente à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (período de 06/2007 a 12/2008) - declarada a menor na GFIP, devido ao fato de a alíquota ter sido majorada de 1 % para 2% a partir de 06/2007 e a Prefeitura não ter procedido essa modificação.

Autos de infração de obrigações acessórias - destinados a registrar a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, a constituir o respectivo crédito da Previdência Social, relativo à penalidade pecuniária aplicada, e a instaurar o processo administrativo de débito:

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.491-5 (CFL 78) R\$ 6.500,00- por apresentar a GFIP com incorreções ou omissões;

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.490-7 (CFL 68) R\$ 157.496,90 - por apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.497-4 (CFL 38) R\$ 14.317,78 - por deixar de exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91;

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.296.496-6 (CFL 35) R\$ 14.317,78 - por deixar de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

A Recorrente teve **ciência do AIOP em 20.10.2010**, conforme Aviso de Recebimento – AR às fls. 68.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Discriminativo do Débito - DD, é de **06/2007 a 12/2008**.

A **Recorrente apresentou Impugnação**, às fls. 93 a 95:

O MUNICÍPIO DE SÍTIO DO MATO, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 16.417.792/0001-34, com sede administrativa na praça Nossa Senhora do Rosário, s/n, centro, na cidade de Sítio do Mato, estado da Bahia, representado pelo prefeito municipal, Danilson dos Santos Silva, brasileiro, solteiro, portador da cédula de identidade nº 0687604001 - SSP/BA, inscrito no CPF/MF sob o nº 917.473.255/20, residente e domiciliado na rua Nova Lima, s/n, centro, na cidade de Sítio do Mato, O vem, respeitosamente, perante Vossa Senhoria, IMPUGNAR O AUTO DE INFRAÇÃO acima epigrafoado, pelas razões a seguir aduzidas.

Trata-se de auto de infração em razão de supostas divergências de valores da remuneração de pessoal, onde os fatos geradores apurados não teriam sido declarados na GFIP pelo contribuinte.

Ressalta, de logo, que o atual gestor do impugnante assumiu o mandato de prefeito no dia 1º (primeiro) de janeiro de 2009 e os fatos objeto do auto de infração em epígrafe teriam ocorrido antes desta data.

Informa, ainda, que ao assumir o cargo de prefeito municipal de Sítio do Mato, o atual gestor não encontrou qualquer documento referente ao período de 1º (primeiro) de janeiro de 2005 a 31 (trinta e um) de dezembro de 2008, inclusive as folhas de pagamento de pessoal e GFIP.

O ex-gestor, Alfredo de Oliveira Magalhães Júnior, sequer fez a transição de governo, o que, inclusive, ensejou a emissão de parecer prévio pelo TCM - Tribunal de Contas dos Municípios, pela rejeição das contas do exercício financeiro de 2008, de responsabilidade do ex-alcaide, o qual fora mantido pela Câmara Municipal de Sítio do Mato. Portanto, o ex-gestor teve as suas contas do ano de 2008 rejeitadas, sendo um dos motivos

a não realização da transição de governo, conforme documentos anexos.

O impugnante não acredita que os fatos que ensejaram o auto de infração em epígrafe tenham de fato ocorrido. Porém, necessita de documentos para comprovar o equívoco. No entanto, tais documentos não se encontram na sede da prefeitura municipal porque foram levados pelo ex-prefeito.

O impugnante é a Fazenda Pública Municipal. O interesse público é indisponível. Os danos que poderão ser causados aos municípios são irreparáveis.

Diante disso, faz-se necessária a produção de provas para demonstrar que os fatos que ensejaram o auto de infração ora impugnado não ocorreram.

Fica também impugnado o auto de infração porque não há relação com os nomes das pessoas que supostamente teriam sido omitidos na declaração da GFIP.

Em face do exposto, requer seja julgado improcedente o auto de infração contra o impugnante.

Requer, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especificamente os documentos ora anexados e a notificação do ex-prefeito municipal de Sítio do Mato, **ALFREDO DE Q OLIVEIRA MAGALHÃES JÚNIOR**, brasileiro, divorciado, empresário, residente e domiciliado na fazenda Salinas, município de Bom Jesus da Lapa, para que apresente todas as folhas de pagamento de pessoal e GFIP referentes ao período de 1º (primeiro) de janeiro de 2005 a 31 (trinta e um) de dezembro de 2008.

Nestes termos, pede deferimento.

De Sítio do Mato para Vitória da Conquista, 18 de novembro de 2010.

Danilson dos Santos Silva Prefeito Municipal

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 15-27.383- 7ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador - BA, fls. 136 a 140, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE PATRONAL. ÓRGÃO PÚBLICO. INCIDÊNCIA.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestem serviços à empresa, conforme prevê o art. 22, incisos I, II, da Lei n.º 8.212, de 1991.

MULTA DE MORA . ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO .

Sobre as contribuições sociais em atraso incide multa de mora de caráter irrelevável. Para o cálculo da multa de mora deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), comparando-se a penalidade imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

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, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo 10540.720360/2010-58, do Auto de Infração (AI), cadastrado sob número 37.296.493-1, acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE o lançamento contestado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

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.

Sala de Sessões, em 07 de junho de 2011.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, fls. 144 a 170, em apertada síntese:

(-) Inicialmente, faz um relato da autuação.

(i) Da ilegalidade da cobrança da contribuição dos exercentes dos cargos públicos;

(ii) Da ilegalidade da cobrança da incidente sobre os avulsos e autônomos no período anterior à vigência da lei Complementar 84/1996;

Documento assinado digitalmente conforme a Resolução nº 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 18/09/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(iii) da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o 13º. Salário;

(iv) da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o SAT;

(v) Da incidência de contribuição previdenciária sobre contratos nulos;

(vi) Imposição indevida de acréscimos – Juros SELIC;

(vii) Da indevida utilização da taxa TR/TRD como fator de correção;

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,
fls. 181.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 181.

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. 144 a 170, interposto pela Recorrente – PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO DE CONTAS contra Acórdão nº 15-27.383- 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador - BA, fls. 136 a 140, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.296.493-1, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 28.688,32.

O crédito previdenciário se refere às contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, no período de 06/2007 a 12/2008.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.296.493-1 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 37.296.493-1)

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);

e. 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 37.296.493-1, 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-lhe lavrar 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.

DO MÉRITO

(i) Da ilegalidade da cobrança da contribuição dos exercentes dos cargos públicos;

(ii) Da ilegalidade da cobrança da incidente sobre os avulsos e autônomos no período anterior à vigência da lei Complementar 84/1996;

(iii) da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o 13º. Salário;

(iv) da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o SAT;

(v) Da incidência de contribuição previdenciária sobre contratos nulos;

(vi) Imposição indevida de acréscimos – Juros SELIC;

(vii) Da indevida utilização da taxa TR/TRD como fator de correção;

Analisemos em conjunto os itens (i) a (vii).

Observemos os pontos de argumentação que a Recorrente apresentou em sede de Impugnação, às fls. 93 a 95:

O MUNICÍPIO DE SÍTIO DO MATO, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 16.417.792/0001-34, com sede administrativa na praça Nossa Senhora do Rosário, s/n, centro, na cidade de Sítio do Mato, estado da Bahia, representado pelo prefeito municipal, Danilson dos Santos Silva, brasileiro, solteiro, portador da cédula de identidade nº 0687604001 - SSP/BA, inscrito no CPF/MF sob o nº 917.473.255/20, residente e domiciliado na rua Nova Lima, s/n, centro, na cidade de Sítio do Mato, O vem, respeitosamente, perante Vossa Senhoria, IMPUGNAR O AUTO DE INFRAÇÃO acima epigrafoado, pelas razões a seguir aduzidas.

Trata-se de auto de infração em razão de supostas divergências de valores da remuneração de pessoal, onde os fatos geradores apurados não teriam sido declarados na GFIP pelo contribuinte.

Ressalta, de logo, que o atual gestor do impugnante assumiu o mandato de prefeito no dia 1º (primeiro) de janeiro de 2009 e os fatos objeto do auto de infração em epígrafe teriam ocorrido antes desta data.

Informa, ainda, que ao assumir o cargo de prefeito municipal de Sítio do Mato, o atual gestor não encontrou qualquer documento referente ao período de 1º (primeiro) de janeiro de 2005 a 31 (trinta e um) de dezembro de 2008, inclusive as folhas de pagamento de pessoal e GFIP.

O ex-gestor, Alfredo de Oliveira Magalhães Júnior, sequer fez a transição de governo, o que, inclusive, ensejou a emissão de parecer prévio pelo TCM - Tribunal de Contas dos Municípios, pela rejeição das contas do exercício financeiro de 2008, de responsabilidade do ex-alcaide, o qual fora mantido pela Câmara Municipal de Sítio do Mato. Portanto, o ex-gestor teve as suas contas do ano de 2008 rejeitadas, sendo um dos motivos a não realização da transição de governo, conforme documentos anexos.

O impugnante não acredita que os fatos que ensejaram o auto de infração em epígrafe tenham de fato ocorrido. Porém, necessita de documentos para comprovar o equívoco. No entanto, tais documentos não se encontram na sede da prefeitura municipal porque foram levados pelo ex-prefeito.

O impugnante é a Fazenda Pública Municipal. O interesse público é indisponível. Os danos que poderão ser causados aos munícipes são irreparáveis.

Diante disso, faz-se necessária a produção de provas para demonstrar que os fatos que ensejaram o auto de infração ora impugnado não ocorreram.

Fica também impugnado o auto de infração porque não há relação com os nomes das pessoas que supostamente teriam sido omitidos na declaração da GFIP.

Em face do exposto, requer seja julgado improcedente o auto de infração contra o impugnante.

*Requer, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especificamente os documentos ora anexados e a notificação do ex-prefeito municipal de Sítio do Mato, **ALFREDO DE Q OLIVEIRA MAGALHÃES JÚNIOR**, brasileiro, divorciado, empresário, residente e domiciliado na fazenda Salinas, município de Bom Jesus da Lapa, para que apresente todas as folhas de pagamento de pessoal e GFIP referentes ao período de 1º (primeiro) de janeiro de 2005 a 31 (trinta e um) de dezembro de 2008.*

Nestes termos, pede deferimento.

De Sítio do Mato para Vitória da Conquista, 18 de novembro de 2010.

Danilson dos Santos Silva Prefeito Municipal

Por outro lado, **a Recorrente em sede de Recurso Voluntário discute matérias de direito que não foram veiculadas em sede de Impugnação:**

- (i) Da ilegalidade da cobrança da contribuição dos exercentes dos cargos públicos;*
- (ii) Da ilegalidade da cobrança da incidente sobre os avulsos e autônomos no período anterior à vigência da lei Complementar 84/1996;*
- (iii) da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o 13º. Salário;*
- (iv) da ilegalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o SAT;*
- (v) Da incidência de contribuição previdenciária sobre contratos nulos;*
- (vi) Imposição indevida de acréscimos – Juros SELIC;*

(vii) *Da indevida utilização da taxa TR/TRD como fator de correção;*

Da instauração da fase litigiosa do procedimento

Nos termos do art. 56 do Decreto 7574/2011 e dos arts. 14 e 15 do Decreto 70235/1972, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento além do que, deve estar instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

Ademais, eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

Outrossim, o art. 16 do Decreto 70.235/1972 disciplina que a Impugnação deve conter, dentre outros requisitos, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (gn)

Evidentemente, os argumentos deduzidos pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário não o foram em sede de Impugnação.

Da preclusão para apresentação da prova documental

Ainda, embora não seja a hipótese presente na argumentação deduzida pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário, quando se trata de prova documental, o art. 16, § 4º do Decreto 70.235/1972 determina que estas provas sejam apresentadas em sede de Impugnação, admitindo, porém, que sejam apresentadas em algumas situações:

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

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

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

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

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

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Da matéria não impugnada

Nos termos do art. 58 do Decreto 7574/2011 e dos arts. 17 do Decreto 70235/1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Ou seja, para se discutir as matérias aduzidas pela autuação fiscal, o momento processual adequado é aquele da Impugnação:

Decreto 70235/1972 - Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

Decreto 7574/2011 - Art.58.Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 17, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

Ora, diante do preceituado pelo art. 17, Decreto 70.235/1972, percebe-se que a matéria de direito argüida pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário inova totalmente em relação ao que foi interposto em sede de Impugnação.

Portanto, diante do exposto, concluo pela preclusão da discussão de matéria de direito neste momento processual do Recurso Voluntário posto que não foi contestada anteriormente pela Recorrente em sede de Impugnação.

CONCLUSÃO

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso para, no MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO, em função da preclusão da discussão de matéria de direito neste momento processual do Recurso Voluntário posto que tal matéria anteriormente não foi contestada pela Recorrente em sede de Impugnação.

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. 37.296.493-1, através do qual são exigidas as contribuições previdenciárias devidas em função do GILRAT, nas competências de 06/2007 a 13/2008.

Conforme consta do Relatório Fiscal às fls. 27-31, o fiscal autuante, em virtude das alterações promovidas pela MP 449/2008 na Lei n. 8.212/1991, efetuou o comparativo das multas para que fosse aplicada a penalidade supostamente menos severa ao contribuinte, a teor do art. 206, II do CTN, assim procedendo da seguinte forma:

Sistemática atual [(obrigação principal + multa de 75%) + multa de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou inexatas, com valor mínimo de R\$ 500,00 por competência] em comparação com a sistemática passada [(obrigação principal + multa de 24%) + 100% do valor das contribuições que deixaram de ser declaradas, observados os limites mensais].

Como se vê, 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 quadro comparativo, 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 10, 11 e 13/2007 e 03 a 11/2008, diante do que lançou a multa de mora de 24% prevista no artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, e, quanto às competências de 06 a 09 e 12/2007 e 01 e 02/2008, entendeu ser a sistemática nova mais favorável, tendo, por conseguinte, lançado a multa de 75% sobre os créditos tributários apurados nessas competências.

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 nº 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% nas competências de 06 a 09 e 12/2007 e 01 e 02/2008, 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 10, 11 e 13/2007, 03 a 11/2008, e excluir a multa de 75% sobre o crédito tributário apurado em 06 a 09 e 12/2007 e 01 e 02/2008.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto pelo cancelamento da multa de ofício de 75% aplicada nas competências 06 a 09 e 12/2007 e 01 e 02/2008 e pela redução da multa de mora para o percentual de 20% nas competências de 10, 11 e 13/2007, 03 a 11/2008.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.