



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

Processo n° 10825.720633/2013-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.026 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA.
Recorrente MUNICÍPIO DE JAÚ - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/10/2012

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%, nos casos de descumprimento de obrigação acessória cumulada com não recolhimento da obrigação principal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, para excluir a multa isolada e reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes (presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização por meio dos seguintes autos de infração:

- 1) AI DEBCAD nº 51.031.600-0 – referente a glosa de compensações indevidas nas competências de 09/2011 a 10/2012;
- 2) AI DEBCAD nº 51.031.601-8 – referente à multa isolada aplicada em razão da apresentação de GFIP com falsidade na competência de 10/2012.

Nos termos do Relatório Fiscal, a Recorrente realizou compensação de supostos créditos referentes a férias proporcionais (rescisões), férias vencidas, 1/3 de férias proporcionais, férias indenizadas, 1/3 de férias vencidas, média hora-extra 13º salário e média hora-extra férias, 1/3 de férias gozadas, abono pecuniário de férias, 1/3 de abono pecuniário de férias, abono de férias, 1/3 de férias sem aviso e 1/3 de férias rescisão, horas extras, horas extras 50%, média de horas extras, diferença horas extras. Além disso, houve compensação de créditos decorrentes do recolhimento do SAT/RAT utilizando alíquota de 2% quando a correta, de acordo com a Recorrente, seria de 1%.

Ainda de acordo com o REFISC, a multa isolada de 150% foi aplicada com base no art. 89 da Lei nº 8.212/91, vez que apresentada GFIP com falsidade na declaração e demonstrada conduta dolosa tendente a reduzir o montante do imposto devido.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação que restou julgada improcedente às fls. 2707/2711, sob os seguintes fundamentos:

- 1) A Municipalidade reconhece a falsidade nas declarações e insurge-se apenas quanto à responsabilidade sobre a multa isolada aplicada. De acordo com a Recorrente, a penalidade deve ser aplicada em face do ex-prefeito;
- 2) O art. 137, CTN, ao tratar da responsabilidade por infrações tributárias não exclui a responsabilidade do contribuinte;
- 3) Como o crédito tributário foi constituído somente em nome do contribuinte, não cabe aqui julgamento quanto à responsabilidade do ex-prefeito, podendo a Procuradoria da Fazenda, se entender presentes as condições para tanto, redirecionar a penalidade ao antigo dirigente.

Ciente do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 2717/2727, segundo qual:

- 1) A multa isolada não pode ser aplicada pela simples presunção de fraude e, tendo a autoridade fiscal apontado a presença de ação dolosa, deve o ex-prefeito responder pela penalidade aplicada, nos termos do art. 137, I, do Código Tributário Nacional;

- 2) O ex-prefeito agiu com improbidade ao realizar as compensações indevidamente;
- 3) Diante do ilícito presente, necessário o redirecionamento da penalidade aplicada ao agente político que agiu em desacordo com os princípios constitucionais;
- 4) Não há razoabilidade em privar a população de recursos municipais em razão de pagamento de multa decorrente de atitude ilegal do ex-gestor;
- 5) O Ministério Público ajuizou Ação Civil Pública em face do ex-gestor em razão da ilegalidade cometida e obteve liminar para decretar a indisponibilidade dos bens do réu.

Ao final, requer o cancelamento da multa isolada aplicada em relação ao Município e o redirecionamento da mesma ao ex-gestor.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Sem preliminares.

No Mérito**Do direcionamento da penalidade ao antigo gestor**

Pretende a Recorrente o redirecionamento da penalidade aplicada ao dirigente responsável pelo Município à época da compensação indevidamente realizada.

Inicialmente esclareça-se que a Recorrente não impugna a glosa efetuada, limitando-se a discutir a responsabilidade sobre a multa isolada aplicada. A matéria, portanto, não será analisada já que incontroversa.

Quanto à responsabilidade tributária e a possibilidade de direcionamento de penalidades, não há respaldo nas alegações da Recorrente.

A Recorrente pretende o redirecionamento da penalidade aplicada ao ex-prefeito do Município autuado sob o fundamento de que o art. 137 do Código Tributário Nacional assim dispõe.

De fato, o CTN arrola hipóteses em que deva o agente ser responsabilizado pessoalmente por ato quando verificado o dolo. Esclareçamos desde já que, conforme tópico específico adiante, entendemos que as compensações realizadas pela Recorrente, apesar de sem respaldo em decisão judicial transitada em julgado, não devem ser caracterizadas como dolosas e, portanto, a nosso ver, descabida a aplicação do art. 137, CTN.

Ademais disso, a legislação tributária prevê hipóteses específicas e taxativas em que é possível a substituição da sujeição passiva e, ao presente caso, não há previsão.

Vale mencionar, a título de complementação, que à época das compensações indevidas estava vigente o art. 41 da Lei nº 8.212/91 que previa a penalização pessoal do dirigente do órgão público por infrações à legislação previdenciária, in verbis:

“Art. 41. O dirigente de órgão ou entidade da administração federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde pessoalmente pela multa aplicada por infração de dispositivos desta Lei e do seu regulamento, sendo obrigatório o respectivo desconto em folha de pagamento, mediante requisição dos órgãos competentes e a partir do primeiro pagamento que se seguir à requisição.”

Entretanto, com o advento do art. 65, inc. I, da MP nº 449/2008 e posteriormente do art. 79, inc. I, da Lei nº 11.941/2009, a responsabilidade pessoal dos

dirigentes públicos foi revogada e o entendimento adotado a partir de então foi no sentido de aplicar retroativamente a nova regra aos dirigentes responsabilizados.

Nesse sentido, transcreve-se abaixo trecho do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 190/2009:

“22. Inicialmente, entendemos que nesse caso aplica-se a regra do art. 106 do CTN, unia vez que com a revogação do dispositivo legal que dava fundamento ao lançamento contra a pessoa do dirigente, a lei deixou de definir tal conduta como infração. Em consequência, a aplicação da penalidade deverá ser em face da pessoa jurídica de Direito Público dotada de personalidade jurídica.

Em consequência, para os atos não definitivamente julgados administrativamente, deve a lei retroagir, implicando no cancelamento de todas as penalidades aplicadas com base no art. 41 da Lei n.º 8.212/1991.

Outro não é o entendimento pacificado por esta Colenda Corte. Vejamos:

“PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO CONTRA DIRIGENTES DE ÓRGÃOS PÚBLICOS. ART. 41 DA LEI N.º 8.212/1991. REVOGAÇÃO RETROATIVIDADE TRIBUTARIA BENIGNA. CANCELAMENTO DAS PENALIDADES APLICADAS. Com a revogação do art. 41 da Lei n.º 8.212/1991 pela MP n.º 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009, as multas, em processos pendentes de julgamento, aplicadas com fulcro no dispositivo revogado devem ser canceladas, posto que a lei nova excluiu os dirigentes de órgãos públicos da responsabilidade pessoal por infrações à legislação previdenciária. Com isso, a responsabilidade pessoal do dirigente público pelo descumprimento de obrigação acessória, no exercício da função pública encontra-se revogada, passando o próprio ente público a responder pela mesma. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

(CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma, PAF nº 10435.002343/2007-37, RV nº 157.631, Cons. Rel. Ronaldo de Lima Macedo, Sessão de 22/10/2010)

Diante do exposto, não havendo previsão legal que autorize a pretensão da Recorrente – de ter a autuação redirecionada ao ex-dirigente da Municipalidade – não há que se acolher o pleito.

Da Multa Isolada

No caso em tela, foram realizadas compensações referentes a verbas específicas da folha de pagamentos da Recorrente que esta, enquanto empregadora, entendeu como não inclusas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Com relação a algumas verbas relacionadas pela fiscalização, o Poder Judiciário já possui inclusive entendimento pacificado no sentido de sua não inclusão na base de cálculo das contribuições.

O artigo 89, § 10º, da Lei nº 8.212/91 traz a seguinte redação:

Art. 89. [...]

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, dispõe que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1 O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Em complemento, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Ou seja, para aplicação da multa isolada, nos termos dos dispositivos supra transcritos, é necessária a comprovação de falsidade e, para que sua aplicação seja em dobro – como é o caso -, ainda deve a fiscalização demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses acima descritas.

Não é o caso. Apesar de as declarações em GFIP da Recorrente não estarem de acordo com o quanto efetivamente devido (em razão da ausência de decisão judicial transitada em julgado que assim reconhecesse), não há prova de que as compensações tenham sido feitas com dolo/fraude.

No mesmo sentido é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por intermédio da Súmula nº 25:

“Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”

Ainda o CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/03/2004

MULTA ISOLADA DE 150% SOBRE A COMPENSAÇÃO INDEVIDA. A aplicação da multa de 150% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, somente poderá ser exigida se restar devidamente caracterizado o dolo específico do contribuinte, evidenciando a intenção da fraude.”

(CARF, PAF nº 14041.000268/2008-35, Acórdão nº 1201-000.724, Relator João Carlos de Lima Junior)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

MULTA ISOLADA DE 150% SOBRE A COMPENSAÇÃO INDEVIDA. A aplicação da multa de 150% prevista no art. 89, § 10o da Lei 8.212/91c/c o inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, somente poderá ser exigida se restar devidamente caracterizado o dolo específico do contribuinte, evidenciando a intenção da fraude. Recurso Voluntário Provido.”

(CARF, PAF nº 13116.002457/2010-83, Acórdão nº 2803-001.496, Terceira Turma Especial/Segunda Seção de Julgamento, Relator Helton Carlos Praia de Lima, Sessão 17/04/2012)

Da Penalidade Aplicável

Estando afastada a multa isolada na forma em que proposta pela fiscalização, passamos à análise da penalidade aplicável ao caso pelo descumprimento da obrigação acessória cuja aplicação não fora questionada pela Recorrente.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, sobre as glosas efetuadas até a competência 11/2008, deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito claro nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições

previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores são duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5o, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

A regra acima mencionada, portanto, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Não é o caso.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos lançamentos de ofício (caso presente) em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Assim, não havendo comprovação de fraude, dolo ou simulação, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

Conclusão

Por todo o supra exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e a ele dou parcial provimento para excluir a multa isolada e reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.