



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

Processo n° 13864.720201/2011-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-001.969 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente JACAREÍ PREFEITURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

PAGAMENTO SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Não houve comprovação de nenhuma das hipóteses de exclusão da exigibilidade do tributo, de modo que o Contribuinte tem o dever de recolher e reter os percentuais devidos em relação às contribuições previdenciárias nos moldes do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

MULTA DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. DISTINÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.

A multa de ofício correspondente a 75%, criada pela MP n° 449/2008 convertida na Lei n° 11.941/2009, deve ser cancelada nos períodos anteriores à sua vigência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o cancelamento da multa de ofício aplicada quanto aos meses de abril a novembro de 2008. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Carolina Wanderley Landim - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado às fls. 124 a 127 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (São Paulo), às fls. 107 a 112, que julgou procedente os lançamentos fiscais constantes dos Autos de Infração cadastrados sob os DEBCADs 37.356.430-9 (contribuição previdenciária correspondente às partes da empresa) e 37.356.431-7 (contribuição previdenciária correspondente à parte do segurado, cujos valores não foram retidos e recolhidos).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 16 a 21), em decorrência da Fiscalização realizada na Prefeitura Municipal de Jacareí, ficou constatada a ausência de declaração na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) das remunerações pagas aos contribuintes individuais, bem como a inexistência de recolhimento referente às contribuições previdenciárias sobre tais remunerações, nos seguintes períodos:

(a) Período de 04/2008 a 08/2008 e 12/2008: a fiscalização comparou os valores das remunerações dos contribuintes individuais declarados na GFIP com os valores declarados na Declaração do Imposto Retido na Fonte - DIRF. Os fiscais excluíram os valores referentes à competência 01/2008, por conta da possibilidade de tais valores terem sido declarados na GFIP de 12/2007 – competência não abrangida pela fiscalização, bem como realizaram ajustes a garantir a situação menos onerosa ao contribuinte.

(b) Período de 08/2008 a 11/2008: a fiscalização verificou valores constantes em Recibos de Pagamento a Autônomos (RPA) não declarados em GFIP, sobre os quais não foram recolhidas as contribuições previdenciárias.

Ao lançarem a multa devida, os Auditores Fiscais, cientes das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 pela Lei n. 11.941/2009, efetuaram, no período de abril a dezembro de 2008, a comparação das penalidades previstas na legislação anterior com as previstas na legislação atual, com o objetivo de identificar a sistemática mais benéfica ao contribuinte, em respeito ao artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Nessa comparação, foram consideradas conjuntamente as multas devidas pelo descumprimento de obrigação principal e acessória, de acordo com a legislação antiga, e a multa de ofício prevista na legislação atual, tendo a fiscalização concluído que a sistemática atual seria mais benéfica. Assim, para as NFLD objeto do presente processo, a comparação de multas resultou na aplicação retroativa da multa de ofício, correspondente a 75%.

Tendo obtido ciência das aludidas autuações em 23/11/2011, o Recorrente apresentou tempestiva impugnação, alegando, em síntese, que: **(i)** o lançamento foi feito “por amostragem”; **(ii)** o pagamento dos trabalhadores autônomos foi feito com parte dos recursos municipais e parte dos recursos federais, “não havendo obrigatoriedade do recolhimento da contribuição previdenciária patronal e do contribuinte individual”; e **(iii)** os servidores vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) devem ser excluídos do Regime Geral. Por fim, requereu a dilação de prazo para a apresentação dos documentos contábeis remanescentes, e, por fim, pleiteou a improcedência do auto de infração.

Ao apreciar a referida impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/São Paulo julgou improcedente a impugnação, mantendo intacto o crédito tributário lançado, considerando que: **(i)** os lançamentos não foram realizados por “amostragem”, posto que o *Relatório Fiscal é acompanhado por planilha (fls. 25/36) que, comparando as informações de DIRF e GFIP (neste caso, quando declarados), informa as competências consideradas, os valores pagos e os prestadores de serviços, além de demonstrar o cálculo das contribuições de segurados; e (ii) para o fim de produção de provas são aplicáveis, no processo administrativo, as regras estabelecidas pelos artigos 16 e seguintes do Decreto 70.235/72, não tendo o Contribuinte apresentado qualquer fato que ensejasse a dilação do prazo para apresentá-las, ou qualquer outro motivo que determinasse novas diligências.*

Irresignada com a decisão acima, a Recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 124 a 127, alegando, em síntese, que:

(a) o Município efetuou a contratação de autônomos, cujo pagamento foi realizado com recursos municipais e federais, não havendo obrigatoriedade no recolhimento das contribuições previdenciárias;

(b) se eventuais servidores vinculados ao Regime Próprio tivessem sido incluídos de forma equivocada como contribuintes do Regime Geral, deveriam dele ser excluídos;

(c) por fim, os eventuais erros na declaração da GFIP e DIRF podem ser objeto de retificação pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Wanderley Landim-Relatora

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega primeiramente que o Município (contribuinte) ao contratar trabalhador autônomo, cuja remuneração é proveniente de recursos municipais e federais, não precisa recolher nem reter as contribuições previdenciárias.

Tal alegação, no entanto, é desprovida de qualquer substrato legal, uma vez que a origem dos recursos utilizados no pagamento do salário do trabalhador autônomo não é fator determinante para o recolhimento ou não contribuição previdenciária.

O art. 12 da Lei nº 8.212/91 conceitua de forma genérica e abstrata os segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), determinando que para ser considerado como segurado obrigatório é necessário apenas que uma pessoa física exerça atividade remunerada, seja em caráter contínuo ou eventual¹.

Verifica-se, portanto, que toda pessoa física que exercer atividade remunerada não abrangida por regime próprio de previdência social será considerada perante a Seguridade Social como segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social.

Por outro lado, é sabido que, para efeitos da legislação previdenciária, os órgãos e entidades públicas são considerados empresas, conforme dispõe o art. 15 da Lei nº 8.212/91.

Art. 15. Considera-se:

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

Desse modo, resta claro que, ao pagar remunerações para trabalhadores autônomos, por estarem estes na condição de segurado obrigatório do RGPS, deveria recolher

¹Como, por exemplo, aquela descrita no inciso V, alínea g, da Lei nº 8.212/91, que prevê: V - como contribuinte individual: [...] g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; [...].

as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais valores, independente da origem dos recursos.

Em relação ao argumento de que os servidores efetivos estão enquadrados no Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) e não precisam recolher pelo RGPS, este também não merece ser acolhido.

Isto porque inexistente qualquer comprovação de que aqueles considerados pelo Município como “contribuintes individuais”, na verdade, eram servidores efetivos. Tanto que o próprio Recorrente limita-se a afirmar que devem “ser excluídos os vinculados ao regime próprio de previdência do Município que porventura tenham sido incluídos”, sem indicar o nome de nenhum servidor efetivo supostamente incluído, de forma equivocada, no rol dos contribuintes individuais.

Assim, considerando que o Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar sua alegação, o lançamento deve ser mantido, nos termos dos arts. 21 e 22, III da Lei nº 8.212/1991.

No que se refere ao vago argumento de que eventuais erros na declaração da GFIP e DIRF podem ser objeto de retificação pelo contribuinte, pelo que a Recorrente requer a autorização para realizar tais retificações, este também não tem a capacidade de afastar a exigência do crédito tributário aqui discutido.

Neste particular, a Recorrente não demonstrou a existência dos alegados erros, muito menos que a correção destes supostos equívocos, através de retificação das declarações GFIP e DIRF, teria o condão de afastar a exigência do crédito tributário objeto deste processo administrativo fiscal, razão pela qual não merece qualquer acolhida tal argumentação.

Por fim, conforme descrito no relatório acima, a fiscalização, com o objetivo de identificar a sistemática de aplicação de penalidade mais benéfica, efetuou a comparação da multa de mora de 24% devida na legislação anterior, somada à multa por falta de declaração em GFIP das contribuições apuradas, com a multa de ofício correspondente a 75% do valor da contribuição apurada. Dessa comparação, chegou à conclusão de que, no período de abril a novembro de 2008, a multa de ofício de 75% seria mais benéfica, diante do que deveria retroagir.

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 multa de ofício prevista no atual artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991; 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.

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.

Processo nº 13864.720201/2011-70
Acórdão n.º **2403-001.969**

S2-C4T3
Fl. 146

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, julgo **parcialmente procedente** o presente recurso voluntário para determinar o cancelamento da multa de ofício aplicada quanto aos meses de abril a novembro de 2008.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.