



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

Processo nº 36624.003751/2007-72
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.727 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria CONT PREV
Recorrente VEF ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/11/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EVENTUAIS VÍCIOS NO MPF NÃO AFETAM RELAÇÃO JURÍDICA FISCO X CONTRIBUINTE

O Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. Contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento. Assim, o MPF é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte que permite ao sujeito passivo assegurar-se de que a fiscalização foi iniciada segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. A existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco-contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de

responsabilidade administrativa dos servidores envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica tributária fisco-contribuinte.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS LISTADOS EM ANEXO CORESP OU SIMILAR. APLICAÇÃO DA SÚMULA 88 DO CARF.

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.

Em conformidade com a Súmula 4 do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o Auto de Infração (AI) nº 37.086.792-0, lavrado em 29/03/2007, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos caracterizados como remunerações, no período de 01/2001 a 11/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 565.732,78, fls. 01.

A fiscalização apurou que havia diferenças de contribuições quando comparada a Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social (GFIP) com a Folha de Pagamento (FP).

A autoridade julgadora de primeira instância determinou a realização de diligências para que alguns documentos fossem juntados aos autos.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/03/2007, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo I, no Acórdão de fls. 348/363, julgou a impugnação improcedente em parte. A interessada foi cientificada em 18/08/2008 fls. 134.

O recurso voluntário, apresentado em 02/07/2009, fls. 367/378, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Aduz que a irregularidade em relação à legislação que reger o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Requer a aplicação da multa mais benéfica.

Sustenta a nulidade do lançamento, por não ter sido obedecido o art. 142 do CTN.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componentes e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN.

Reclama da cobrança de juros e multa de mora.

Solicita a exclusão dos diretores como co-responsáveis por entender que não foram atendidos os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN.

É o relatório.

Voto

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

Nulidade por inconsistências no lançamento

Ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos do AI constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA
Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -
Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -
CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo,

não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do referido ato administrativo.

Mandado de Procedimento Fiscal. Eventuais vícios no MPF não afetam relação jurídica fisco x contribuinte. Procedimentos fiscais concluídos entre 12/2007 a 06/2011.

Partimos para desvendar as consequências jurídicas para o lançamento tributário de eventuais vícios quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Como nesta Câmara tratamos do julgamento de segunda instância de recursos que versem sobre o que o regimento desta Casa denomina de contribuições previdenciárias, bem como sobre as contribuições devidas a terceiros, temos que, de início, identificar a legislação aplicável ao MPF relativamente a tais tributos.

No que tange às contribuições previdenciárias, o MPF foi criado pelo Decreto 3.969/2001, publicado em 16/10/2001, tendo mantido sua vigência até a edição do Decreto 6.104/2007, publicado em 02/05/2007. Assim, as regras relativas ao MPF devem ser buscadas no Decreto 3.969/2001, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, e no Decreto 3.724/2001, alterado pelo Decreto 6.104/2007, a partir de 02/05/2007.

Para complementar as normas dos Decretos, foram editadas portarias, sendo aplicáveis a Portaria 4.066/2007, de 02/05/2007 a 11/12/2007, a Portaria 11.371/2007, de 12/12/2007 a 28/06/2011, e a Portaria 3.014/2011, de 29/06/2011 até a presente data.

Para o período que interessa ao caso é aplicável a Portaria 11.371/2007.

Em resumo, o MPF, segundo o texto do art. 2º do Decreto 3.724/2001, é definido como uma ordem específica que instaura o procedimento fiscal, podendo ser um MPF destinado à fiscalização (MPF-F), destinado a realização de diligência (MPF-D) ou destinado a casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária ou previdenciária (MPF-E) sendo sua emissão realizada por algumas autoridades definidas no art. 6º da Portaria 11.371/2007.

Interessa-nos o MPF-F, pois é este instrumento que pode preceder a constituição de crédito tributário pelo lançamento. Entre as informações constantes do MPF-F destacamos o prazo para realização do procedimento fiscal (inciso IV do art. 7º, Portaria 11.371/2007), o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração

correspondente e as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos exercícios (§1º do art. 7º da Portaria 11.371/2007).

O MPF-F tem prazo inicial de 120 dias, podendo ser prorrogado quantas vezes for necessário, art. 12 da Portaria 11.371/2007. Havendo o decurso de prazo, extingue-se o MPF-F, no entanto, o art. 15 da mesma Portaria estabelece que a extinção do MPF não implica nulidade dos atos praticados, podendo novo MPF ser emitido para a conclusão do procedimento fiscal.

Considerando a síntese que fizemos sobre as normas que regem a matéria, podemos sugerir três violações possíveis às disposições da legislação sobre o assunto nos seguintes casos:

1. Instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F;
2. Prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF;
3. Conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem prorrogação ou um novo MPF tenha sido emitido.

Para a primeira delas - instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F - o Decreto 3.724/2001 não previu, diretamente, qualquer consequência jurídica. No entanto, o descumprimento de tal norma pode ensejar responsabilização funcional por desobediência, por parte do servidor, ao dever de cumprir as normas legais e regulamentares, conforme estabelecido pelo art. 116, inciso III da Lei 8.112/90.

Em relação à segunda violação – prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF – a portaria determinou no art. 16 que a extinção do MPF não implica em nulidade dos atos praticados. Mais uma vez poderia o servidor ser chamado responder por descumprimento de norma legal ou regulamentar, mas, seguindo o que determinou a legislação, os atos praticados seriam válidos.

No caso da terceira violação possível - conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que tenha havido prorrogação ou um novo MPF tenha sido emitido – a Portaria 11.371/2007 ou mesmo o Decreto 3.724/2001 não trazem qualquer previsão de nulidade.

Portanto, qualquer eventual violação dos dispositivos do Decreto 3.724/2001 e das portarias que regem a matéria em relação ao MPF não gera consequências para a relação jurídica fisco x contribuinte, podendo, a depender do caso e de instauração de processo administrativo disciplinar, ensejar punição administrativa aos envolvidos.

Passamos para a investigação de quais seriam as hipóteses de nulidade do lançamento validamente existentes em nosso ordenamento jurídico. Veremos as nulidades do ato administrativo do lançamento, sem abordarmos as nulidades processuais que podem surgir após o início do litígio com a apresentação da impugnação.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150.

No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento. Apesar de não fazê-lo explicitamente, a interpretação sistemática das normas do CTN nos revela as hipóteses de nulidade do lançamento.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

“lançamento é ato jurídico e não procedimento.... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina² identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Segundo o escólio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os atos administrativos que possuem tais vícios são atos anuláveis.³

Com relação ao MPF, dois vícios têm sido apontados como ensejadores de nulidade: o vício de competência e o vício relativo à forma.

Entre os que enxergam na ausência do MPF um vício de competência, encontramos a Conselheira Liége Lacroix Thomasi, que, no Acórdão 2301-00.076, de 03 de março de 2009, bem como em diversos outros do mesmo ano, incidentalmente expressou seu entendimento de que o MPF era um requisito formal indispensável para a prática do lançamento, pois representava “*a habilitação do agente para o exercício da competência*”. Também a ex-Auditora-Fiscal, Mary Elbe Queiroz, vê no MPF um instrumento que atribui competência ao Auditor na medida em que afirma que este é o “*veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil nos poderes de fiscalizar de modo individualizado determinado contribuinte*”.⁴

Respeitosamente, discordamos da ilustre Conselheira e da ex-Auditora.

Já tivemos oportunidade de escrever sobre o assunto e aqui aproveitaremos algumas anotações daquele trabalho.⁵

² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

⁴ Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 53-98, jan./fev. 2009, (p. 96).

⁵ Cf. SILVA, Mauro José. A competência para o lançamento e o Mandado de Procedimento Fiscal. *Tributação em revista* n. 37, p. 10-17, jul./set. 2001.

Temos como indubitosa a importância da competência para os atos administrativos a ponto de cristalizar-se o brocardo: defeito nenhum existe tão grande quanto o da competência.⁶

Embora tratando competência como sinônimo de capacidade, José Cretella Júnior⁷ fornece-nos a dimensão da competência para o ato administrativo dizendo que “*a falta de capacidade ou incapacidade do agente, quer absoluta, quer relativa, torna o ato ilegal, passível de consequências que podem culminar com seu total aniquilamento*”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸, professora titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, ao tratar dos vícios relativos ao sujeito, defende que “*visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei...*”⁹ A autora tratando do elemento sujeito do ato administrativo define-o como “*aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato*”. A ilustre professora das Arcadas, ao afastar a discricionariedade em relação à competência, reitera a gênese da norma que estatui a competência, insistindo que “*a competência para a prática dos atos administrativos é fixada em lei; é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros*”. Em outra obra¹⁰, a autora caracteriza a origem na lei como garantia para o administrado no trecho:

“Visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei e também quando o sujeito pratica exorbitando de suas atribuições”

Amparados nessas seguras lições, já concluímos que “*a fixação da gênese normativa da competência na lei encontra respaldo, portanto, da pacífica interpretação da doutrina sobre o instituto, e é autêntica garantia para o administrado*”.¹¹

Oportuno lembrar que não podemos confundir competência tributária com competência para o lançamento. Possuir competência tributária – aptidão para criar tributos *in abstracto* que é conferida constitucionalmente aos entes federativos – não se confunde com

⁶ *Nullus est maior defectus quam defectus potestatis.*

⁷ Cf. CRETILLA JÚNIOR, José. *Tratado de direito administrativo*, vol. II, *Teoria do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 149.

⁸ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 186.

⁹ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

competência para o lançamento, pois esta deve ser entendida como a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo.

Ao dizermos que competência para o lançamento é a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo torna-se oportuno retomarmos a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. A autora, instada, em 2002, a opinar quanto à competência para o ato administrativo do lançamento tributário, considerando o conteúdo do art. 142 do CTN e as leis instituidoras dos tributos, asseverou que:

“A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175/29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal[referindo-se à Portaria SRF 3.007/2001 que primeiro tratou da matéria no âmbito da SRF]. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. Também não há o mínimo fundamento legal para que o exercício de uma atribuição inerente a um cargo público fique dependendo de determinação de autoridade superior.

(...)

Aliás, contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. Mencionando, mais uma vez, o conceito de cargo público contido no artigo 3º da Lei no. 8.112/90, verifica-se que, por ele, o cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades; sendo criado por lei, conforme parágrafo único do mesmo dispositivo, a lei é que define esse conjunto de atribuições e responsabilidades.”¹²

¹¹ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 14.

¹² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Princípios constitucionais da administração pública. Aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado*. Brasília: Unafisco Sindical, 2002, p. 47-8.

Merece destaque o trecho na qual a autora, com energia, afirma que **“contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa”**¹³.

Com a maestria que lhe é peculiar, autora não deixou de considerar que o parágrafo único do art. 142 do CTN estatui que a *“atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”* e concluiu que:

*“o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias do cargo, por força de lei, não podendo depender, para exercê-las, de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação. A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.249, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.”*¹⁴

Em conclusão de seu parecer, a autora asseverou que:

*“A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei. Essa competência não pode ser condicionada ou limitada por portaria administrativa. O Auditor-Fiscal da Receita Federal pode exercer as suas atribuições independentemente da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal ou **quando este esteja com prazo de validade vencido, sem que isto caracterize incompetência ou vício de nulidade que possa ser declarado pelas autoridades incumbidas do julgamento nos processos de contencioso administrativo.**”*
(grifei)

O entendimento acima expresso é corroborado pela sentença proferida em sede de mandado de segurança, pelo juiz Ivan Velasco Nascimento, da 8ª Vara Federal, segundo a qual a norma administrativa que disciplinava o MPF à época, Portaria SRF nº 1.265,

¹³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 48.

de 1999, “é colidente com outras normas tributárias que ocupam patamares mais elevados”, afirmando ainda que:

“Não há dúvida de que a exigência de prévia emissão do MPF-F, para que o auditor possa cumprir o seu dever, ante a constatação da ocorrência de fato típico, é medida de efeito concreto que hostiliza o disposto no artigo 95 da Lei nº 4.502/94 c/c artigo 9º do Decreto-Lei 1.024/69 e cerceia o direito e dever, líquido e certo, do auditor executor da fiscalização”.

Existem julgados do antigo 2º Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que já consideraram que problemas no MPF não acarretam nulidade no lançamento por vício de competência. Tratavam de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, mas podem ser aplicáveis ao caso, pois tudo que tratamos aqui sobre as nulidades do ato administrativo do lançamento não dependem de norma específica aplicável somente às contribuições previdenciárias.

Vejamos dois Acórdãos:

202-14693

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, principalmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

CSRF/02-02.543

¹⁴ Cf. DI PIETRO, *op. cit.*, (nota 12), p. 49-50.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Considerando as lições doutrinárias e a jurisprudência administrativa, bem como respeitando as normas que validamente regem a matéria, expressamos nossa conclusão de que **o Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento.**¹⁵

Apresentada nossa posição em relação à ausência de causa para nulidade do lançamento por vício de competência nos casos lançamento não precedidos de MPF ou que foram precedidos de MPF com algum vício de emissão ou prorrogação, passamos a enfrentar a segunda possibilidade de causa para nulidade do ato administrativo de lançamento: vício de forma ou vício por ausência de formalidades essenciais.

Entre os que defendem a existência de vício de forma encontramos o ilustre Conselheiro dessa Turma, Relator, que se manifestou nesse sentido no voto que proferiu na ocasião do julgamento do recurso 268.580. O Conselheiro concluiu que “o MPF é elemento imprescindível (formalidade essencial) a validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário”. No mesmo sentido, a ex-Auditora Mary Elbe entendeu que o MPF “adquiriu status de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido”.

No raciocínio de ambos os juristas encontramos duas premissas: o veículo normativo que institui o MPF seria apto a instituir uma formalidade essencial para o

¹⁵ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 17. de 24/08/2001

lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas devem ser afastadas.

Já dissemos que a Constituição Federal, no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige que as normas gerais sobre o lançamento sejam estabelecidas em Lei Complementar, sendo que os arts. 142 a 150 do CTN exercem tal função. Especialmente no art. 142 não encontramos a exigência de uma formalidade essencial que pudesse ser equiparada ao MPF. Ou seja, não há previsão no CTN para a existência de uma formalidade essencial para o lançamento similar ao MPF. Considerando que o MPF foi instituído por Decreto, fácil concluir que seu “status” de formalidade essencial – se é que existe - foi-lhe concedido por norma infra legal que não estava autorizada para tanto pelo texto constitucional.

Quanto ao lançamento ser, necessariamente, precedido por procedimento inquisitorial investigatório, Paulo de Barros Carvalho já foi categórico em assentar que “o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹⁶ Além de tal lição doutrinária, podemos observar que inúmeros lançamentos são realizados sem que qualquer procedimento investigatório seja realizado em situações nas quais a autoridade lançadora dispõe de todos os elementos para, em estrita obediência aos ditames do art., 142 do CTN, “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” . No campo da lógica simples já podemos descaracterizar a natureza de formalidade essencial do MPF, pois o que é essencial não se dispensa, existe em todos os casos, está sempre presente, o que não constitui a realidade do MPF.

Ainda que fosse admitido o *status* de formalidade essencial ao MPF, esta seria uma exigência para o procedimento inquisitorial de investigação e não para o ato administrativo do lançamento que pode, como vimos, prescindir de um prévio trabalho investigativo.

Assim, concluímos que o Mandado de Procedimento Fiscal diz respeito ao procedimento inquisitorial de investigação fiscal e não ao ato administrativo do lançamento em si, não possuindo, outrossim, *status* de formalidade essencial capaz de causar nulidade por vício formal no referido ato administrativo.

Por fim, há aqueles, como a ex-Auditara-Fiscal, Mary Elbe,¹⁷ que entendem que o MPF é um instrumento garantidor do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo outros, como o Conselheiro Leonardo no voto do recurso 268.580, que entendem a existência do MPF como corolário da segurança jurídica.

¹⁶ CARVALHO, op. cit., (nota 1), p. 263-4.

¹⁷ Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota 1), p. 62.

Como é cediço não podemos falar em contraditório e ampla defesa na fase que antecede a conclusão do lançamento, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois concluído o lançamento e instalado o litígio administrativo com a apresentação da impugnação é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Quanto à segurança jurídica, Leandro Paulsen¹⁸ conclui que são cinco os seus possíveis conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições jurídicas; (iii) estabilidade das situações jurídicas;(iv) confiança no tráfego jurídico; e (v) tutela jurisdicional. Considerando que o conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada, podemos admitir sua relação com a existência do MPF. No entanto, todas as normas a serem consideradas na aplicação da segurança jurídica devem ter sido validamente inseridas no ordenamento jurídico e estarem em plena vigência. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres,¹⁹ citando Tipke, afirma que a segurança jurídica é a segurança da regra. Assim, tendo sido demonstrado que não há qualquer regra validamente inserida no ordenamento jurídico que atribua o efeito de nulidade aos eventuais vícios relacionados ao MPF, não há qualquer violação à segurança jurídica a conclusão de que vícios quanto ao instrumento administrativo não geram efeitos na relação fisco x contribuinte.

¹⁸ Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.

Por oportuno, não podíamos concluir nossa manifestação sem enfrentar a questão de que a existência do MPF pode contribuir para diminuir os eventuais desvios de conduta das autoridades fiscais e o aparecimento de golpistas particulares que atuariam como falsos Auditores-Fiscais. A eventual função de auxílio ao combate a tais ilícitos que o MPF pode exercer não legitima, de *per si* e em afronta ao direito positivo, a consideração de que ocorreria nulidade quando da existência de quaisquer vícios quanto a tal instrumento de controle administrativo. Em apoio a nossa posição, tomamos, mais uma vez, as seguras lições da administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o assunto. Afirmou a professora em parecer no qual considerou os efeitos da existência do MPF:

“Os desvios de conduta, sempre possíveis de ocorrer, pela omissão no exercício das atribuições próprias do cargo, devem ser objeto de apuração e aplicação das sanções cabíveis. Não podem, contudo, levar a adoção ou imposição de medidas normativas contrárias à lei(...)” ²⁰

Por todo o exposto, concluímos que a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas, insistimos, sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Súmula CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais..

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Não há base legal para afastarmos a multa ou os juros com fundamento em *bis in idem*. Para a cobrança de tais acréscimos basta a previsão legal que, de fato, existe.

Responsabilidade dos diretores do anexo “CORESP”

²⁰ Cf. DI PIETRO, *op. cit.*, (nota 12), p. 50. 200-2 de 24/08/2001

Em suas razões recursais o contribuinte tece considerações defendendo a exclusão dos sócios-gerentes da empresa da lista de ‘co-responsáveis’. E, no meu sentir, tem razão a empresa recorrente. É que, uma vez arrolados os sócios-gerentes da empresa na anexa lista, o documento terá como escopo a garantia de inclusão das pessoas nele indicadas no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal. Portanto não se trata de uma simples lista de todas as “pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo”, como defendido pela Fazenda.

Além do aspecto formal, a questão também deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos práticos e imediatos na vida dos contribuintes. E o prejuízo é patente, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será de pronto inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os co-responsáveis listados na relação anexa a NFLD, sem que haja uma única oportunidade concreta de defesa.

Não é demais falar que no caso da pessoa jurídica, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, como exceção à regra geral, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

Nesse sentido, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Desta forma, diante do referido comando, a responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio-gerente responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, somente poderá acontecer quando houver prova que praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios-gerentes ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais somente aceitam a citação dos co-responsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e apenas nessa hipótese poderá constar o nome do corresponsável.

Isso porque parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio-gerente ou do representante nela incluído,

presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos co-responsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do corresponsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao corresponsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contraprova à sua condição de sujeito passivo, inclusive com a inversão do ônus da prova para pessoa do sócio ou do diretor arrolado na Certidão.

Nesse sentido colhe-se a seguinte decisão ementada:

“PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA – POSSIBILIDADE.

1. Descumprido o necessário e indispensável exame dos artigos pelo acórdão recorrido, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou que, se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente ou se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, compete ao sócio o ônus da prova de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135 do CTN, em face da presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão.

3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa, conforme verificado pelo Tribunal de origem, incluiu o sócio como corresponsável tributário, cabendo à executada o ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN.

Agravo regimental improvido.”

(AgRg nos EDcl no Ag 1162734/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009)

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Resta claro o prejuízo para as pessoas arroladas como responsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente lançamento, independentemente da prática de qualquer

ato previsto no art. 135 do CTN, pois a relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Por fim, foi editada pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a Súmula CARF 88 com o seguinte cointeúdo:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Feitas essas considerações, acato esta preliminar a fim de concluir, em harmonia com a Súmula CARF 88, que a Relação CORESP não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)”. Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a

aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo,

considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de

mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER e DAR PROVIMENTO parcial** ao Recurso Voluntário de modo a limitar a multa aplicada a 20%.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator