



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

Processo n° 10120.009770/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.562 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente CENTRO TECNOLÓGICO CAMBURY LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos.

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuno e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto em lei.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES ENTRE A FOLHA DE PAGAMENTO, GFIP E O VALOR RECOLHIDO. CONFISSÃO VALORES.

O reconhecimento por meio de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados elide a discussão sobre a apuração da base de cálculo.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. COMPETÊNCIAS ANTERIORES 12/2008.

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%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%, conforme voto do relator.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, concernentes às contribuições previdenciárias não descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais, e não recolhidas aos cofres públicos, para as competências 01/2005 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 148/155) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes das folhas de pagamento apresentadas por meio de arquivos digitais, apurados na contabilidade apresentada, e não declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Esclarece que o presente crédito decorre dos valores apropriados em conta de despesa, relativas à a pagamentos efetuados aos segurados a serviço do contribuinte, sem a devida retenção de suas contribuições.

Informa, ainda, que os fatos contábeis analisados foram verificados na contabilidade, apresentada por meio de arquivos digitais e foram contabilizados em diversas contas, conforme anexos I e II, sendo algumas próprias, nos termos da lei, e outras não; porém, nenhum foi oferecido à tributação. Apresenta alguns exemplos de atos infracionais, em que o contribuinte, para um único segurado utilizou, no mínimo, 05 títulos contábeis para registrar despesas com o mesmo, sendo dois em desacordo com o art. 225, inciso II e §13 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, que não foram oferecidos à tributação. Dispõe, que todos os segurados que tiveram lançamentos na conta “Locação de Veículos”, receberam, por parte do contribuinte, tratamento similar ao citado anteriormente, ou seja, uns foram contabilizados em títulos próprios e oferecidos à tributação e outros não.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 30/11/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 205/250) – acompanhados de anexos de fls. 250/253 –, alegando, em síntese, que:

1. **DA PRELIMINAR DE NULIDADE.** Inicialmente, requer a anulação do presente auto de infração, por vícios insanáveis, tanto por confrontar o principio do ônus da prova, como por cerceamento de defesa, uma vez que o autuante não discriminou, pormenorizadamente, quais são os valores que compõem a base de cálculo. Aduz não ter registrado, no período elencado, despesas com pessoal em desacordo com a legislação, não descumprindo nenhuma obrigação, tanto que a autoridade autuante não conseguiu comprovar suas alegações, se baseando apenas em exemplos. Reforça que não há, na legislação pátria previdenciária, dispositivo legal que proíba a sociedade empresária de contratar trabalhador assalariado (contribuinte individual) com seus próprios equipamentos e remunerá-lo da maneira que lhe seja mais benéfica, pois a empresa visa menor custo e maior lucro;

2. **DO MÉRITO.** No mérito, aduz não proceder a alegação de que existem bases de cálculo da contribuição constantes nas folhas de pagamento que não foram declarados em GFIP, tanto que a autoridade autuante não conseguiu demonstrar, por meio de planilhas demonstrativas, onde houve a divergência. Apresenta, às fls. 228/250, planilhas, por competência, com os valores do totais pagos aos segurados assalariados – categoria 01, para demonstrar que ,na maioria dos casos, o valor apurado na Folha de pagamento foi declarado a maior na GFIP, mas o autuante não fez as compensações para apurar o valor corretamente devido;
3. ante o exposto requer a nulidade do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão 03-44.324 da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 264/273) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que foram excluídos os valores apurados nas competências 01/2005 a 10/2005 em decorrência da declaração de decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

A Notificada apresentou recurso (fls. 304/335), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que: (i) deve ser anulado o auto de infração em virtude dos vícios insanáveis de não observância ao princípio do ônus da prova como também pelo cerceamento do direito de defesa; (ii) devem ser excluídas da tributação as bases de cálculo lançadas indevidamente por ter a Recorrente declarado a maior as aludidas bases de cálculo; e (iii) deve ser excluído do lançamento a multa de ofício de 75% por ser mais maléfica que a multa de mora de 24% em lançamento de ofício, incluindo a multa de ofício lançada sobre o 13º salário pago até 30 de novembro de 2008.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Goiânia/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas às contribuições previdenciárias não descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais, e não recolhidas aos cofres públicos.

Os valores das contribuições sociais previdenciárias decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, em que a base de cálculo foi apurada na sua escrituração contábil (conta despesa).

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/505) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal (fls. 148/155) e seus anexos (fls. 01/147 e 193/194) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 69/71), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa (fls. 05/21). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Discriminativo Sintético do Débito (DSD); Relatório de Lançamentos (RL), fls. 73/87; Relatório de Documentos Apresentados (RDA), fls. 22/35, e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), fls. 36/68; cópias das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fls. 193/194) –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal de fls. 148/155.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/194) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração decorrente de uma suposta inexatidão da base de cálculo apurada, tal argumentação não merece ser acatada, uma vez que os valores apurados foram declarados pelo próprio sujeito passivo em documento idôneos e fidedignos para configuração do lançamento fiscal.

Verifica-se que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem da base de cálculo constante na sua escrituração contábil apresentada (conta de despesas), a qual não foi informada em folhas de pagamento, nem declaradas em GFIP.

Além disso, nas planilhas de fls. 156/175 constam os nomes dos segurados, designados por categoria, e base de cálculo não declarada, por competência, bem como a base de cálculo foi devidamente delineada no Relatório de Lançamento (RL), fls. 73/87.

Nesse passo, a Recorrente, para evidenciar qualquer erro existente no presente lançamento fiscal, teria de produzir prova inequívoca de que prestou informações diversas ou inexatas na sua escrituração contábil, bem como nas folhas de pagamento e nas GFIP's. No caso concreto, a empresa não se desincumbiu desse ônus, pois a documentação trazida aos autos não veio acompanhada de documentos que comprovem que houve incorreção nos valores apurados e lançados pelo Fisco. Com isso, não tendo a Notificada produzido tais provas, subsiste a presunção de veracidade do conteúdo deste auto de infração.

Logo, as alegações de erro na documentação contábil são genéricas, ineficientes e inócuas para caracterizar improcedência do lançamento fiscal ora analisado, eis que a Recorrente não apresentou na fase litigiosa administrativa tributária – constituída pelas peças de impugnação (fls. 205/253) e do recurso (fls. 304/335) – qualquer documento idôneo ou contábil, para demonstrar a sua alegação pretendida.

Diante disso, não acato as preliminares ora examinadas de nulidade e de ilegalidade, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que a base de cálculo foi composta de verba de natureza indenizatória, como o ressarcimento pelo uso de veículos, nos termos do art. 28, §9º, alínea “s”, da Lei 8.212/1991, cumpre esclarecer que tal dispositivo legal condiciona o ressarcimento de despesas, pelo uso de veículo do empregado, somente quando devidamente comprovadas as despesas realizadas, o que no presente caso não ocorreu.

É importante frisar que o desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão como forma de se eximir de sua obrigação de recolher, ficando, assim, diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a legislação. Isso está consubstanciado na regra estampada no §5º do artigo 33 da Lei 8.212/1991 e no artigo 4º da Lei 10.666/2003.

Lei 8.212/1991:

Art. 33. (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Lei 10.666/2003:

Art. 4º. Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte)

do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

No presente caso, o Fisco constatou, por meio de análise contábil, que a Recorrente não só deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre os fatos geradores descritos no Relatório Fiscal, como também deixou de proceder com a totalidade de sua declaração em GFIP.

Por sua vez, não há que se falar em alteração da base de cálculo do lançamento ora em discussão, uma vez que não houve incidência irregular de contribuição previdenciária sobre quaisquer valores levados em consideração para o cálculo do montante devido ao Fisco.

Assim, não merece acolhida o argumento da Recorrente de que a autoridade Fiscal lançou indevidamente contribuições previdenciárias sobre valores de despesa de caráter indenizatório decorrentes do ressarcimento de despesas pelo uso de veículos do empregado para o desempenho de atividades da empresa.

Nos termos da alínea “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991, extrai-se que o ressarcimento de despesas pelo uso de veículos do empregado deverá ser devidamente comprovado, fato não evidenciado no presente processo

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

*s) **o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;** (g.n.)*

Depreende-se que a condição para a não integração à base de cálculo das verbas relativas ao ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado é a apresentação, pela Recorrente, de prova efetiva de sua destinação e das despesas realizadas com os valores repassados a tal título, o que não ocorreu no caso concreto.

Logo, a configuração do caráter indenizatório dos valores descritos na alínea “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 depende da comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa, o que não ocorreu no caso concreto.

Dessa forma, não há que se falar em revisão da base de cálculo considerada para a determinação do valor devido pela Recorrente ao Fisco, uma vez que, no que tange aos valores em comento, não foi juntado aos autos qualquer prova apta à comprovação de seu caráter indenizatório, razão pela qual sobre eles deve incidir a contribuição previdenciária.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que 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 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.

Lei 8.212/1991:

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

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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;*

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 por mim 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 destempero 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.

Portanto, 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.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, 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 do fato gerador, seriam 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.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

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**, que é o caso do presente processo, 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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, 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. Neste caso, 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:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para 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.

Ronaldo de Lima Macedo.