



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

Processo nº 10120.010254/2010-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.835 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO, PATRONAL E SAT/GILRAT
Recorrente ESTADO DE GOIÁS - TRIBUNAL DE JUSTIÇA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS COMMISSIONADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Há incidência de contribuições para a Seguridade Social sobre as remunerações pagas aos segurados empregados (servidores públicos comissionados) e contribuintes individuais.

LANÇAMENTO FISCAL. CORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DO VALOR APURADO NA GLOSA DE COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL.

Havendo comprovação de que a base de cálculo do tributo e o valor apurado na glosa de compensação estão incorretos, os valores inicialmente apurados no lançamento fiscal deverão ser alterados para espelhar a realidade da contabilidade da Recorrente.

SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT). INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante, sendo que, a partir de 06/2007, para os órgãos públicos a alíquota foi alterada para 2%, consoante disposto no Decreto 6.042/2007, que modificou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS).

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para retificação da base de cálculo e o valor glosado e, após, 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%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, 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, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (servidores comissionados) e contribuintes individuais, relativas às contribuições da parte patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), bem como glosas de compensação e acréscimos legais decorrentes de Guia de Recolhimento da Previdência (GPS) recolhida em atraso, para as competências 12/2005 a 13/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 51/59) informa que o fato gerador decorre da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados (cargo em comissão) e contribuintes individuais (trabalhadores autônomos).

Informa que os valores dos créditos previdenciários objeto do presente Auto de Infração foram apurados com base nos Arquivos Magnéticos de Folha de Pagamento em confronto com as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) entregues pelo contribuinte, constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em 16/03/2010.

Informa com relação à alíquota do SAT/GILRAT, que a alteração na tabela CNAE, Anexo V do Decreto 3.048/99, trazida pelo Decreto 6.042/2007, elevou o grau de risco dos órgãos públicos de 1(um) para 2(dois), consequentemente majorando de 1% (um por cento) para 2% (dois por cento) esta alíquota para tais contribuintes, a partir da competência junho de 2007.

Cientifica que foi constatado que o contribuinte deixou de proceder às retificações das GFIP relativa as competências que deram origem ao crédito compensado, em desacordo com a lei de regência.

Dispõe que, nos termos da IN RFB nº 900/2008, art. 45 § único, no caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos e, que caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora, o que não aconteceu. Assim procedeu-se a glosa dos valores compensados em 13/2007, 09/2008, 10/2008, 12/2008 e 13/2008, uma vez que a fiscalizada não procedeu à retificação de todas as GFIP que deram origem a compensação.

Quanto à multa aplicada, houve comparação entre as multas cabíveis antes da MP 449/08 (multa anterior + AIOA 68) e após esta MP (multa atual) que foi convertida na Lei 11.941/09 e, portanto, a multa aplicada e discriminada no DD decorreu da observância do princípio da retroatividade benigna (art.106, II, alínea “c”, do CTN), conforme discriminado nas planilhas de comparação de multas.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 17/12/2010 (fls. 01 e 246), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 249/255) requerendo a total improcedência do lançamento e alegando, em síntese, que:

1. **Das Preliminares.** Não concorda com o presente auto de infração com relação às glosas de compensação efetuadas pelo contribuinte em 13/2007, 09/2008, 12/2008 e 13/2008, bem como as demais alegações contidas neste DEBCAD, em razão de que o contribuinte recolheu todas as contribuições devidas em conformidade com as informações geradas pela GFIP. Esclarece que os créditos que originaram as compensações ocorreram em virtude da política adotada pelo Estado de Goiás em efetuar o pagamento do décimo terceiro salário no mês de aniversário do servidor, ocorrendo dessa forma o pagamento a maior na GPS na competência mensal da folha de pagamento dos servidores e não na competência do 13º. Ressalta que, embora na GPS conste o valor total da folha de pagamento mensal acrescida do valor dos 13º salários dos servidores que faziam aniversário nessa competência, a informação via GFIP não contemplava o valor referente ao 13º salário. Mas que para regularizar a competência 13/2007, fez apuração do valor devido e procedeu ao pagamento da diferença, conforme GPS anexas, e retificou a GFIP no dia 30/09/2008.
2. **DO MÉRITO.** No mérito explica que começou as compensações a partir da competência 09/2008, dos créditos pagos a maior, referentes ao período de janeiro de 2007 a agosto de 2008, não havendo necessidade, portanto, de retificações das GFIP relativas as competências que deram origem ao crédito compensado, vez que os valores informados são os mesmos da folha de pagamento mensal e que o valor a maior constante da GPS refere-se ao recolhimento antecipado do 13º salário dos aniversariantes do mês. Discorre sobre o instituto da compensação como forma de extinção de crédito tributário previstas no art. 156 e 170, do CTN. Dispõe ainda que a Lei 9.430/96 possibilita ao contribuinte que apurar crédito, efetuar a compensação com seus débitos e menciona que não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados, o que não ocorreu no presente caso. Aduz ainda que a lei não condicionou a compensação à prévia manifestação do Fisco quanto ao crédito que o contribuinte pretenda considerar, senão que, ao revés, deixou claro que este último poderá efetuar a compensação no recolhimento de importância correspondente a período subsequente e que sendo assim poderá a compensação acontecer, independentemente de verificação anterior da Administração Fiscal do crédito utilizado pelo sujeito passivo tributário;
3. Ante o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência dos Autos de Infração, espera e requer o contribuinte que seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o AI. Afirma ainda que o contribuinte se reserva no direito de fazer a juntada de outras provas documentais com base na Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão nº 03-48.604 da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 477/486) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele se coaduna com os

preceitos legais que disciplinam a sua lavratura, posto que traz em seu conteúdo todos os requisitos necessários a sua validade.

A Recorrente interpôs recurso voluntário argumentando que: (i) servidores do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) foram computados como segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); (ii) não foram realizadas as deduções pagas de forma indevida; (iii) na competência 13, há valores em duplicidade; e (iv) ocorreu valores apurados de servidores que estão com remuneração acima do teto do RGPS.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Goiânia/GO 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, conheço do recurso interposto.

A Recorrente argumenta na peça recursal que: (i) os servidores do Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Goiás foram computados como segurados do RGPS; (ii) a rubrica de deduções referentes às exonerações dos servidores não foi computada na apuração da base de cálculo lançada; (iii) ocorreu divergência da alíquota SAT sobre a base de cálculo; (iv) na competência 13, há duplicidade de base de cálculo; (v) há segurados que já contribuem acima do teto do RGPS; e (vi) há incongruência das informações em razão de números de identificação dos segurados (PIS/PASEP).

Esta Corte Administrativa (CARF), por meio da Resolução nº 2402-000.339 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), converteu o julgamento em diligência fiscal. Depois de procedida a diligência junto ao Tribunal de Justiça do Estado de Goiás e analisados os documentos comprobatórios acostados aos autos, o Fisco informou que a base de cálculo do “**levantamento ND - FOLHA PAGTO NAO DECLARADA**” e o valor de glosa de compensação do “**levantamento GC - GLOSA DE COMPENSAÇÃO**” estão incorretos, propondo as seguintes retificações:

Tabela 1 – Dados extraídos da Informação Fiscal - Diligência		
Competência	Base de Cálculo conforme Discriminativo do Débito – levantamento ND (DE)	Valor de Base de Cálculo retificada – levantamento ND (PARA)
13/2005	461.210,88	12.954,67
02/2006	21.6696,02	24.534,47
06/2006	66.807,28	21.125,01
07/2006 (ano corrigido, fl. 64)	77.955,51	28.828,40
08/2006	64.874,92	29.998,36
10/2006	78.051,62	31.417,42
13/2006	356.383,37	19.694,43
06/2007	43.972,11	19.838,50
07/2007	48.054,98	23.001,94
08/2007	46.371,60	21.456,93
10/2007	45.856,14	24.670,45
12/2007	131.558,81	25.528,33

13/2007	1.147.018,11	19.623,24
01/2008	126.998,13	24.742,36
02/2008	128.022,84	23.017,92
06/2008	208.240,43	43.620,61
07/2008	92.737,80	13.262,48
08/2008	97.091,48	4.928,44
09/2008	36.304,87	2.758,85
10/2008	28.159,05	14.013,25
11/2008	43.094,08	2.890,30
12/2008	15.215,35	4.523,90
Competência	Vlr Glosa Compensação – lev GC (DE)	Vlr Levantamento GC retificada (PARA)
13/2008	145.827,23	126.154,54
13/2007	161.074,00	0,00
09/2008	209.054,00	131.697,40
10/2008	166.835,00	43.254,46
12/2008	215.615,00	28.870,55
13/2008	96.229,00	10.326,29

Em contrarrazões, a Recorrente alega que desconhece, para a competência 13/2008, o valor de R\$145.827,23 como glosa de compensação. Após análise dessa **Tabela 1**, verifica-se que, no “**levantamento GC - GLOSA DE COMPENSAÇÃO**”, há incongruência na competência 13/2008 com relação aos valores que foram sinalizados pela Informação Fiscal para retificação **DE** R\$145.827,23 **PARA** R\$126.154,54. Esse entendimento decorre do fato de que nessa competência inicialmente não houve o lançamento de glosa de compensação no valor de R\$145.827,23, já que somente foi lançado o valor de R\$96.229,00 – consoante análise do DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO (fl. 13) e do RL - Relatório de Lançamento (fl. 62). Ademais, a planilha referente à análise de glosa de compensação, elaborada pelo Fisco (anexo da Informação Fiscal de Diligência, Planilha Glosa de Compensação), aponta que efetivamente não houve a compensação no valor de R\$145.827,23 – conforme análise das Colunas “mês/ano da compensação efetuada” e “Valor que pode ser compensado” da Planilha Glosa de Compensação. Logo, entende-se que, na competência 13/2008, levantamento GC, somente deverá haver a retificação **DE** R\$96.229,00 **PARA** R\$10.326,29 e, por consectário lógico, não deverá ocorrer a retificação dos valores de R\$145.827,23 para R\$126.154,54.

Diante dos documentos acostados aos autos e após constatação da fidedignidade dos fatos pelo Fisco, acato em parte as alegações da Recorrente e encaminho no sentido de que a base de cálculo do “**levantamento ND - FOLHA PAGTO NAO**”

DECLARADA” e o valor de glosa de compensação do “**levantamento GC - GLOSA DE COMPENSAÇÃO**” sejam retificados – exceto a retificação da competência 13/2008 **DE** R\$145.827,23 **PARA** R\$126.154,54 – conforme **Tabela 1** retromencionada, eis que os valores inicialmente apurados estão em desconformidade com os dados contábeis da empresa.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

***Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante disso, não examinarei as questões referentes à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente a existência de multa com caráter confiscatório e a inconstitucionalidade do Decreto nº 6.042/2007, que alterou, para os órgãos públicos, as alíquotas do SAT/GILRAT (alíquota de 2% a partir de 06/2007), inseridas no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente. Após isso, passo ao exame de mérito.

A Recorrente alega que deveria recolher os valores para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT) com base no grau de risco leve (alíquota de 1%), e não no grau de risco médio (alíquota de 2%) estabelecido após vigência do Decreto 6.042/2007.

Conclui a Recorrente que houve a aplicação incorreta da alíquota do SAT/GILRAT nas seguintes competências: 12/2005 (alíquota 1,078%); 13/2006 (alíquota 1,2093%); e 12/2007 (alíquota 2,0257%).

Constata-se, inicialmente, que o ente público efetuou pagamentos aos servidores públicos, exclusivamente, comissionados. Estes são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), por força do disposto no art. 40, § 13, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988:

§ 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)

O Fisco deixou consignado expressamente no Relatório Fiscal, acompanhado da Informação Fiscal de Diligência, que não foram lançadas contribuições incidentes sobre a remuneração dos servidores públicos efetivos, em razão da existência de Regime Próprio de Previdência Social no Estado de Goiás (Recorrente).

Constata-se ainda que o Decreto 6.042, de 12/02/2007, publicado no Diário Oficial da União de 13/02/2007, com base na experiência estatística de acidentes do trabalho das diversas atividades econômicas exercidas pelas empresas no país, reviu e alterou a relação de atividades econômicas e os seus correspondentes graus de risco, modificando o mencionado Anexo V do Decreto 3.048/1999, alterando para mais ou para menos o grau de risco de inúmeras atividades e determinou que os novos graus de risco e alíquotas entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, em junho de 2007.

É importante esclarecer que o código 75.11-6/00 vigorou até a competência 05/2007 (alíquota SAT/GILRAT era de 1%), antes das alterações do Anexo V do Decreto 3.048/1999, na redação dada pelo Decreto 6.042, 12/02/2007. Com a entrada em vigor do Decreto 6.042/2007, tal código deixou de existir passando a descrição “Administração Pública em Geral” a ser enquadrada no código 8411-6/00.

Em consonância com o Decreto 6.042/2007, para os órgãos públicos, Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 8411-6/00, a correspondente alíquota do SAT/GILRAT foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio), a partir da competência 06/2007.

Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social RPS):

ANEXO V – Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Redação dada pelo Decreto nº 6.042/2007)

CNAE	DESCRIÇÃO	% NOVO
8411-6/00	Administração Pública em Geral	2%

Com isso, a partir de junho/2007, inclusive, a Recorrente era obrigada a observar a alíquota de 2% para a contribuição destinada ao SAT/GILRAT, conforme o novo grau de risco definido para sua atividade, contudo, continuou realizando os recolhimentos com base na alíquota anterior (1%).

Nesse sentido, se antes a atividade da autuada integrava o grau de risco leve (1%), é porque assim as estatísticas indicavam. E se após 06/2007 o grau de risco deve ser médio (2%), evidentemente assim o é, pois as estatísticas indicaram a majoração na quantidade de acidentes de trabalho neste ramo de atividade, justificando-se a alteração.

Dessa forma, a elevação da alíquota de 1% para 2% não é desprovida de legalidade, nem foi fixada de forma aleatória, discricionária ou com objetivo de enriquecimento ilícito, como quer a Recorrente, eis que a nova alíquota de 2% encontra seu fundamento no art. 22, inciso II e § 3º, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de

utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1.12.98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

Com efeito, o dispositivo legal susomencionado estabelece que a alíquota do SAT/GILRAT a ser aplicada no cálculo contributivo é definida em relação à atividade preponderante exercida pelos segurados da empresa e o grau de risco (leve, médio e grave) presente no ambiente de trabalho.

Ressaltar-se que considera atividade preponderante a que ocupa, levando-se em conta todos os estabelecimentos da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do art. 202, § 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, transcrito abaixo:

Art. 202 (...)

*§ 3º **Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.** (g.n.)*

Acrescenta-se que, à luz do anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), é possível identificar qual o grau de risco atribuído à empresa, de acordo com o tipo de atividade laboral. Assim, considerando que a atividade desenvolvida pela Recorrente é de Administração Pública em Geral, foi correta a aplicação da alíquota de 2% (grau de risco médio) para a contribuição destinada ao SAT/GILRAT.

Cumpre esclarecer que essa alíquota de 2%, aplicável para os órgãos públicos, foi mantida na redação do Anexo V do Decreto 3.048/1999 (Regulamento de Previdência Social -RPS), dada pelo Decreto 6.957, de 09/09/2009.

Dessa forma, a alegação da Recorrente de que deveria usar a alíquota de 1% (grau de risco leve) para o recolhimento do SAT/GILRAT não será acatada, eis que o arcabouço jurídico-previdenciário não permite tal procedimento.

Por sua vez, o Fisco delineou no Relatório Fiscal a aplicação da alíquota do SAT/GILRAT nos seguintes termos:

“[...] 5.1. Para a contribuição SAT/GILRAT (Código de Levantamento DS e DR) a Base de Cálculo utilizada na apuração do crédito previdenciário são os valores declarados nas Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

5.1.1. Ao analisar tais GFIP (extratos anexos), verificou-se que foi informada alíquota de 0% (zero por cento) no período de 12/2005 a 06/2008; e 1% (um por cento) no período de 07/2008 a 13/2008; em vez de 1% (um por cento) no período de 12/2005 a 05/2007 e 2% (dois por cento) no período de 06/2007 a 13/2008, conforme determina a nova norma, relativamente ao GILRAT, fato que constitui infração ao inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91.

5.1.2. Registra-se que foram confrontados os valores das contribuições devidas declaradas em GFIP para a contribuição SAT/GILRAT, com os pagamentos e retenções constantes do conta-corrente do contribuinte e que aqueles superam estes, o que evidencia que não ocorreu o pagamento das contribuições decorrentes da diferença de alíquota apontada neste relatório. [...]”

Nesse caminhar, extrai-se do Relatório Fiscal, acompanhado de diversos documentos anexos e da Informação Fiscal de Diligência, que não houve a aplicação das alíquotas do SAT/GILRAT 1,078% (competência 12/2005), 1,2093% (competência 13/2006) e 2,0257% (competência 12/2007), conforme registro na peça recursal. Com isso, também, não será acatada a alegação da Recorrente de que as aplicações das alíquotas estão incorretas.

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 clara 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 consequentemente 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.

Por fim, a multa aplicada sobre os valores de glosa de compensação (“**levantamento GC - GLOSA DE COMPENSAÇÃO**”) deverá permanecer inalterada, já que ela está em conformidade com a legislação previdenciária de regência (art. 89 da Lei 8.212/1991).

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) a base de cálculo do “**levantamento ND - FOLHA PAGTO NÃO DECLARADA**” e o valor de glosa de compensação do “**levantamento GC - GLOSA DE COMPENSAÇÃO**” sejam retificados, conforme delineamento constante da “**Tabela 1**” deste Voto e da Informação Fiscal (**DE** e **PARA**), exceto a retificação da competência 13/2008 **DE** R\$145.827,23 **PARA** R\$126.154,54; (ii) para a competência 13/2008, o valor de glosa de compensação do “**levantamento GC - GLOSA DE COMPENSAÇÃO**” seja retificado **DE** R\$96.229,00 **PARA** R\$10.326,29; e (iii) 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.