



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

Processo nº 10120.010256/2010-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.836 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. SEGURADOS
Recorrente ESTADO DE GOIÁS - TRIBUNAL DE JUSTIÇA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS
COMISSIONADOS 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 DE VALORES APURADOS.
DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL.

Havendo comprovação de que os valores inicialmente apurados estão incorretos, tais valores deverão ser alterados para espelhar a realidade da contabilidade da Recorrente.

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 do lançamento em conformidade com a tabela I do voto condutor e exclusão dos valores relativos aos segurados Lindomar Guimarães Oliveira e Paulo Maurício Franco de Medeiros 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, concernentes às contribuições previdenciárias não descontadas dos segurados empregados (cargo em comissão) e contribuintes individuais, e não recolhidas aos cofres públicos, para as competências 12/2005 a 13/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 52/58) informa que o fato gerador decorre da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados 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.

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 224), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 292/396) 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 nº 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. Afirmar 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 03-48.605 da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 399/405) – 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 2402-000.340 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), converteu o julgamento em diligência fiscal. Após procedida a diligência junto ao Tribunal de Justiça do Estado de Goiás e analisados os documentos comprobatórios acostados aos autos, o Fisco informou que os valores inicialmente apurados deverão estar incorretos e propôs as seguintes retificações:

Tabela 1 – Dados extraídos da Informação Fiscal - Diligência			
Competência	Levantamento	Retificação – 11 Segurados (<u>DE</u>)	Retificação - 11 Segurados (<u>PARA</u>)
13/2005	ND	23.656,94	15.293,32
13/2005	NX	8.218,70	342,62
13/2006	ND	2.128,21	847,16
13/2006	NX	19.623,68	594,17
13/2007	ND	4.538,62	1.128,54
13/2007	NX	41.618,81	958,25
09/2008	NX	2.893,05	834,35
10/2008	NX	1.736,88	707,94
11/2008	ND	1.783,08	759,75
11/2008	NX	3.133,95	802,73
12/2008	ND	1.417,47	369,38
12/2008	NX	939,30	904,21

13/2008	ND	15.427,88	718,54
13/2008	NX	158,02	0,00

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 os valores inicialmente apurados sejam retificados, conforme **Tabela 1** retromencionada, eis que tais valores estão em desconformidade com os dados contábeis da empresa.

Em contrarrazões, a Recorrente afirma que “(...) não foram consideradas as informações contidas no item "4 - existência de segurados contribuintes sobre o teto previdenciário isentos de retenção pelo recorrente;”, vez que foi mantida a diferença apurada relativa à contribuição dos servidores segurados que já contribuíam no teto previdenciário, conforme planilhas extraídas dos relatórios que acompanham a supracitada Informação Fiscal (anexas).”

Após análise dessa **Tabela 1** e dos documentos acostados aos autos (planilhas referentes à base de cálculo apurada por segurado, declarações de contribuição até o teto máximo do salário de contribuição, dentre outros documentos), verifica-se que o Fisco deixou de considerar que os segurados **Lindomar Guimarães Oliveira** (CRM 1794-5, cadastrado no NIT 1.097.084.395.7, portador do CPF 043.551.641-87) e **Paulo Maurício Franco de Medeiros** (CPF 251.227.701-15, portador da CTPS 99.062, série 0009-GO, registrado no PIS sob o nº 17030042849) já estavam recolhendo até o teto máximo do salário de contribuição (base de cálculo). Com isso, entende-se que as contribuições previdenciárias oriundas da remuneração desses dois segurados deverão ser excluídas também dos valores inicialmente apurados no presente lançamento fiscal, conforme a regra do art. 28, §5º, da Lei 8.212/1991, em que se estipula um limite máximo de base de cálculo para o segurado contribuir ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Lei 8.212/1991:

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

(...)

§ 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Logo, as contribuições previdenciárias oriundas da remuneração dos segurados **Lindomar Guimarães Oliveira** e **Paulo Maurício Franco de Medeiros** deverão ser excluídas do presente lançamento fiscal, eis que a legislação previdenciária estabelece um limite máximo de base de cálculo para a contribuição do segurado ao RGPS, que foi demonstrado por meio de documentos juntados aos autos pela Recorrente.

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 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.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) os valores inicialmente apurados sejam retificados, conforme delineamento constante da “**Tabela 1**” deste Voto e da Informação Fiscal (**DE** e **PARA**); (ii) as contribuições previdenciárias oriundas da remuneração dos segurados **Lindomar Guimarães Oliveira e Paulo Maurício Franco de Medeiros** sejam excluídas; e (ii) 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.