



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

Processo nº 10320.004084/2010-71
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.690 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SAT/GILRAT
Recorrente NOJASA COMÉRCIO TRANSPORTE E REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS OBRIGATÓRIOS.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incidem contribuições para a Seguridade Social sobre a remuneração paga, devida ou creditada, aos segurados empregados e contribuintes individuais, nos termos da legislação pertinente.

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. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE POR MEIO DE FOLHAS DE PAGAMENTO E GFIP. CONFISSÃO DÍVIDA.

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.

LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não enseja nulidade do lançamento a lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento do contribuinte. O local da verificação da falta está vinculado à jurisdição e competência da autoridade, sendo irrelevante o local físico da lavratura do auto de infração.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA FISCAL. DESNECESSÁRIA. OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo tributário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

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).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer de ofício da questão que envolve o critério de retroatividade benéfica aplicável ao caso para dar provimento parcial para recálculo da multa pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, nos termos do voto do relator, vencidos o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes que entendeu não se tratar de matéria de ordem pública a aplicação de critério distinto ao aplicado pela decisão recorrida e os conselheiros Igor Araújo Soares e Ewan Teles Aguiar que entenderam que a multa deveria ser limitada a 20% do valor principal.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Ewan Teles Aguiar.

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 e contribuintes individuais, relativas à contribuição 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), para as competências 07/2007 a 12/2009.

Também há apuração de valores decorrentes de diferença de acréscimos legais (DAL).

O Relatório Fiscal (fls. 16/20) informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que trabalharam na empresa. A base de cálculo foi declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Os valores lançados foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **FP - Remuneração Folha de Pagamento** → compreende as contribuições patronais (empresa e SAT/GILRAT) incidentes sobre a diferença entre as remunerações dos empregados constantes das folhas de pagamento e as remunerações declaradas nas GFIP's antes do início da ação fiscal. Também foi apurada a contribuição patronal de contribuinte individual, por meio do código de lançamento pro (pro labore), correspondente à remuneração de pro labore do sócio Raimundo Nonato R. de Miranda, constante em folhas de pagamento e excludentes das GFIP's respectivas. Incidindo a parte patronal sobre empregados (rubrica 12, alíquota 20%), patronal sobre contribuintes individuais (rubrica 14, alíquota 20%) e GILRAT (rubrica 13, alíquota 3%), competências 02/2009 a 12/2009;
2. **DAL - Diferença de Ac. Legais** → elenca as diferenças de acréscimos legais incidentes quando do pagamento de GPS fora do prazo, competências 07/2007 a 01/2008.

Esse Relatório Fiscal informa também que a empresa declarou indevidamente a opção pelo SIMPLES NACIONAL nas GFIP's de 01/2007 a 13/2009. Durante todo o período abrangido pela fiscalização (01/2007 a 13/2009) zerou as alíquotas de RAT e Terceiros eximindo-se de todas as contribuições patronais devidas à Seguridade Social (empresa e Sat/Rat) e Terceiros. Continua esclarecendo que modificou os códigos de pagamento para 2100 das GPS com código 2003 (optante pelo simples) e procedeu à apropriação das mesmas, prioritariamente ao levantamento GF relativo às contribuições declaradas antes do início da ação fiscal e usado como ferramenta de apropriação, entretanto ainda houve crédito para apropriação ao "**levantamento RG**" em 01/2007 a 03/2007.

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, inc.II, c do CTN), conforme discriminado no relatório SAFIS COMPARAÇÃO DE MULTAS. O AIOA relativo ao cód. de infração 68 foi lavrado devido a Empresa haver omitido fatos geradores em algumas competências, porém teve seu valor nulo pelo princípio anteriormente citado, pois foi mais benéfica ao contribuinte a multa de 75% cobrada pelo não pagamento e omissão de fatos geradores nas GFIP's apresentadas.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 16/12/2010 (fls.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 33/42) – acompanhada de anexos de fls. 43/46 –, alegando, em síntese, que:

“[...] - o auto é nulo, por violar o devido processo legal; o AI foi lavrado fora do estabelecimento da firma autuada, sendo enviado posteriormente à impugnante, muito embora devesse sê-lo confeccionado no próprio estabelecimento da empresa, proporcionando assim à Impugnante, entre outros aspectos, a oportunidade de exercer com plenitude o Constitucional Princípio da Ampla Defesa;

- durante as diligências da fiscalização, o contribuinte tem o sagrado direito de se fazer representar através de seu contabilista e se necessário, também pelo seu advogado (CF, art. 5º, LV e art. 133), matéria esta que desde logo fica prequestionada; (...) ora, se o auto é lavrado fora do local, sem ao menos existirem as solicitações de explicações e/ou esclarecimentos por/escrito, de eventuais falhas ou irregularidades, a violabilidade é evidente e não poderá ser negada;

- a declaração de optante do Simples decorreu de falha e equívoco da contadora da empresa. Em épocas passadas, a Impugnante foi optante do Simples. Tal situação gerou o equívoco de enviar as declarações como se optante ainda o fosse. Havia outras declarações ao Fisco onde se constatava que a empresa não era optante do Simples, o que revela a ausência de má-fé, de intenção de suprimir ou reduzir a obrigação legal; requer como diligências e complementação da fiscalização, que sejam analisadas as outras declarações ao Fisco do mesmo período objeto da fiscalização, para comprovar que a descrição de opção pelo Simples de algumas GFIP foi por equívoco, contrariadas pelas demais declarações obrigatórias;

- a partir do final de 2006, a Impugnante passou a sofrer inúmeros episódios drásticos, respondendo a algumas dezenas de ações judiciais de "busca e apreensão" e "reintegração de posse" de veículos, além de execuções diversas. Efetivamente, para poder se sustentar no mercado e manter a regularidade da sua atividade empresarial, diante do quadro contábil extremamente desfavorável, a Impugnante foi obrigada a "sacrificar" alguns pagamentos (obrigações). (...)

- (...) Não havia meios econômicos suficientes de arcar com todas as obrigações naquele momento, tendo sido obrigado a tomar decisões pela "eleição" de prioridades. E, assim, garantiu-

se o funcionamento da empresa, a regularidade da sua atividade, o pagamento da folha de salários, fornecedores e alguns empréstimos, sendo obrigada a deixar de pagar alguns tributos. (...) Desta forma, para a comprovação dos fatos ora descritos, requer com diligência seja expedido ofício ao Cartório da Distribuição do Fórum Des Sarney Costa, em São Luís MA, para que informe por certidão os processos ajuizados contra a Impugnante a partir do ano de 2006.[...]"

Alegou ainda que a multa aplicada tem efeito confiscatório, ferindo o art. 150, IV da CF e o direito à propriedade (art. 5º, XXII). O STF decidiu pela inconstitucionalidade do tributo ou da multa, reconhecendo o efeito confiscatório de cada qual, em razão das particularidades que os cercavam, registrou que:

"[...] Na parte dos "fundamentos legais" que acompanha o Auto de Infração, consta como acréscimos legais a descrição de vários instrumentos normativos, relacionados à incidência da taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional e Taxa Selic. Acontece que tais acréscimos são ilegais e tornam a dívida impagável. Na verdade, deve ser revista pelo órgão a aplicação dos corretos índices de acréscimos legais, vedando-se a aplicação de dois índices, para se evitar a oneração demasiada e ilegal aplicada.

Parte dos valores objeto da autuação já se encontra paga, pelo que há de se proceder à diligência para levantamento e constatação. Quanto aos valores recolhidos através de GPS com o código 2909, o relatório do Auto de infração admite que não os apropriou, ou seja, não os considerou para efeito de pagamentos já realizados. Na verdade, tais valores foram pagos para os empregados como contribuição social devida, sem que fosse atrelada a ação trabalhista. Assim, é imprescindível a realização de diligência para apurar os valores e os motivos do recolhimento equivocado, a fim de que sejam apropriados.[...]"

Junta jurisprudência e doutrina abonadoras de suas teses. Requer análise dos argumentos, realização de diligência para apurar os valores devidos e os motivos do recolhimento equivocado, a fim de que sejam apropriados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Fortaleza/CE – por meio do Acórdão nº 08-21.811 da 5ª Turma da DRJ/FOR (fls. 69/74) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em São Luís/MA encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento. É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

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 à contribuição patronal e às contribuições destinadas ao financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT).

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 declarada nas GFIP's e nas folhas de pagamento.

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. 01/30) 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. 16/20) e seus anexos (fls. 01/15 e 21/30) 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. 12/14), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo de Débito (DD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa (fls. 04/06). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL), fls. 07; Relatório de Documentos Apresentados (RDA), fls. 08; Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), fls. 09; Relatório de comparação das multas, fls. 34/36 (processo 10320.004082/2010-82); Resumo das folhas de pagamento, fls. 37/140 (processo 10320.004082/2010-82); 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 Início do Procedimento Fiscal - TIPF (fls. 21/22) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fls. 23) –, 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. 16/20.

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 incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/30) 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 inúteis, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente argumenta que seria ilegal o presente auto de infração pelo fato deste ter sido lavrado fora do seu estabelecimento comercial.

Tal argumentação não será acatada, eis que não enseja nulidade do lançamento a lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento do contribuinte. O local da verificação da falta está vinculado à circunscrição administrativa e à competência da autoridade, sendo irrelevante o local físico da lavratura do auto. O certo é que a verificação ocorre em qualquer local onde o Fisco realize seu trabalho, como por exemplo, dentro da repartição.

Isso está em consonância com a jurisprudência administrativa deste Conselho no sentido de serem válidos os lançamentos, mesmo quando o Auto de Infração (ou Notificação) é lavrado fora do estabelecimento do sujeito passivo, conforme Enunciado nº 6 de Súmula do CARF (Portaria MF nº 383, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração decorrente de uma suposta inexistência 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 foram as divergências encontradas no confronto entre os valores declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) e em folhas de pagamento, e aqueles efetivamente recolhidos em GPS (Guia da Previdência Social).

Como as informações prestadas em GFIP constituem-se termo de confissão de dívida, na hipótese do seu não recolhimento, e as informações contidas nas folhas de pagamento são elaboradas pela própria Recorrente, não há que se falar em falta de comprovação dos valores lançados no auto de infração, já que o lançamento fiscal ora analisado baseou-se em documentos fornecidos pela própria Recorrente durante o procedimento de auditoria fiscal.

Assim, as informações prestadas em GFIP's caracterizam-se como confissão de dívida, nos termos do art. 32, § 2º, da Lei 8.212/1991, *verbis*:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§2º. A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (g.n.)

Constam nos documentos de fls. 01/30 os valores dos fatos geradores declarados em GFIP e os valores lançados no auto de infração, informando sua origem e o valor apropriado, por competência.

Logo, as alegações da Recorrente de erro no preenchimento das GFIP's 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. 33/46) e do recurso – qualquer documento idôneo ou contábil, para demonstrar a sua alegação pretendida.

Dentro desse contexto, destacamos que o § 4º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, dispõe que as informações e o preenchimento das GFIP's são de inteira responsabilidade da empresa.

RPS - Decreto 3.048/1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa. (g.n.)

Assim sendo, a Recorrente, para evidenciar qualquer erro existente no presente lançamento fiscal, teria de produzir prova inequívoca de que prestou informações diversas ou inexatas à Previdência Social em suas 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 pela auditoria fiscal. Com isso, não tendo a Notificada produzido tais provas, subsiste a presunção de veracidade do conteúdo deste auto de infração.

Por todo o exposto, restou demonstrada a procedência do lançamento, baseado em valores declarados pela empresa em GFIP, em confronto com os recolhimentos efetuados, não havendo que se falar em nulidade ou improcedência do auto de infração, uma vez que, embora haja alegação de erro por parte do contador responsável pelas informações prestadas à Previdência Social, tais informações não foram alteradas ou retificadas até a presente data.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO

A Recorrente afirma que há créditos não apropriados em determinadas competências, referentes a pagamentos de GPS código 2909 (Reclamatória Trabalhista), e solicita que estes valores devem ser aproveitados nas competências nas quais houve lançamento fiscal.

Tal afirmação da Recorrente não deve ser acatada, eis que os recolhimentos realizados, por meio da Guia da Previdência Social (GPS) de código 2909, referem-se aos valores provenientes de ações trabalhistas, nos termos do art. 43 da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

§ 1º Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e acréscimos legais moratórios vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento ser efetuado no mesmo prazo em que devam ser pagos os créditos encontrados em liquidação de sentença ou em acordo homologado, sendo que nesse último caso o recolhimento será feito em tantas parcelas quantas as previstas no acordo, nas mesmas datas em que sejam exigíveis e proporcionalmente a cada uma delas. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)

No mesmo sentido, o art. 114, inciso VIII, da Constituição Federal estabelece como competência da Justiça do Trabalho a execução das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração proveniente de sentenças.

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004): (...)

VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Percebe-se, então, que a Justiça do Trabalho tem como competência apurar e determinar, de ofício, o recolhimento do valor devido de contribuição previdenciária, incidente sobre a remuneração apurada em sentença trabalhista, sob os códigos de GPS específicos, quais sejam: 1708, 2801, 2810, 2909 e 2917.

Por conta da discussão na esfera judicial, o Fisco se abstém de lançar as importâncias lá consideradas como base de cálculo previdenciária e, dessa forma, não há como apropriar, no processo administrativo, as GPS com código de pagamento 2909.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e

deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê os arts. 35 e 35-A da Lei 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

A Recorrente também insiste na realização de produção de prova por todos os meios admitidos em direito, inclusive solicita realização de diligência fiscal, afirmando que isso prejudicaria o seu direito da ampla defesa e do devido processo legal.

Essa tese também não prospera, eis que o deferimento de produção de prova requerida pela Recorrente depende de demonstração das circunstâncias que a motiva. Assim, a diligência fiscal e outros meios de prova admitidos em direito só deverão ser concedidos com fundamento nas causas que justifiquem a sua imprescindibilidade, pois essas provas só têm sentido na busca da verdade material.

Logo, somente é justificável o deferimento de outros meios de prova admitidos em direito – tais como a prova testemunhal ou diligência fiscal – quando não se referir a matéria fática documental não posta nos autos, ou assunto de natureza técnica, que tenha utilidade probatória, relacionada ao objeto que cuida o processo, ou cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência solicitada pela Recorrente que não tenha nenhuma utilidade, eis que não se relaciona com o processo ou sobre aspecto que pode ser facilmente esclarecido nos autos, como as matérias constantes das alegações apresentadas pela Recorrente.

Ademais, verifica-se que – para apreciar e prolatar a decisão de provimento, ou não, do recurso voluntário ora analisado – não existem dúvidas a serem sanadas, já que o lançamento fiscal com seus anexos (fls. 01/30) contém de forma clara os elementos necessários

para a sua configuração. Logo, não há que se falar em produção de prova por outros meios admitidos em direito, nem na produção de prova pericial, testemunhal ou diligência.

Dessa forma, a realização de diligência não é necessária para a deslinde do caso analisado no momento. Nesse sentido, os arts. 18 e 29, ambos do Decreto 70.235/1972, estabelecem:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Por fim, registramos que, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/1972 – na redação dada pela Lei 9.532/1997 –, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na sua peça de impugnação ou na sua peça recursal, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Assim, indefere-se o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito, inclusive a solicitação de diligência, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas, 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:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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 destempo 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.

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977): “[...] De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária. Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento. Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória [...]”.

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, 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.