ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10384.720308/2011-22

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

CÓPIA

Processo nº	10384.720308/2011-22
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-003.686 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de julho de 2013
Matéria	REMUNERAÇÃO SEGURADOS: PARCELAS FOLHA PAGAMENTO
Recorrente	MUNICÍPIO JOSÉ DE FREITAS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

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.

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 APRECIAÇÃO.

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 argüição 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. FOLHA PAGAMENTO. DESACORDO LEGISLAÇÃO.

É devida a autuação da empresa que deixar de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Fisco.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

LEI TRIBUTÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE. IRRETROATIVIDADE.

Com a revogação do art. 41 da Lei 8.212/1991, operada pela Medida Provisória (MP) n° 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, os entes públicos passaram a responder pelas infrações oriundas do descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária. Tratando-se de regra que impõe responsabilidade, não é possível a sua aplicação retroativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer que: (i) 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; e (ii) com relação ao DEBCAD 37.199.638-4, Código de Fundamento Legal CFL 68, sejam excluídos os valores da multa aplicada nas competências 02/2007 a 10/2008, inclusive; e, para as competências remanescentes, a multa aplicada seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

CÓPIA

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 parcela desses segurados não descontada, não recolhida em época própria, e à parcela 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) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2007 a 12/2008.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações devidas aos segurados empregados e contribuintes individuais que trabalharam na empresa.

Esse Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. DEBCAD 37.199.645-7→ refere-se às contribuições sociais, incidentes sobre a remuneração dos servidores públicos comissionados em que houve o desconto da parte dos segurados, relativas à parte patronal, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), 1% até 05/2007 e 2% a partir de 06/2007);

2. DEBCAD 37.199.647-3→ refere-se às contribuições sociais, incidentes sobre a remuneração dos servidores públicos comissionados em que não houve o desconto da parte dos segurados, relativas à parte patronal, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), 1% até 05/2007 e 2% a partir de 06/2007);

3. DEBCAD 37.199.648-1→ refere-se às diferenças de contribuições sociais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre os pagamentos a contribuintes individuais, inclusive fretistas, correspondendo à parte patronal;

4. DEBCAD 37.199.639-2→ refere-se às diferenças de contribuições sociais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos servidores públicos comissionados em que houve o desconto da parte dos segurados, correspondendo à parte dos próprios segurados;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

5. DEBCAD 37.199.650-3→ refere-se às diferenças de contribuições sociais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos servidores públicos comissionados em que não houve o desconto da parte dos segurados, correspondendo à parte dos próprios segurados e pagamentos a contribuintes individuais, também, relativa à parte destes segurados;

6. DEBCAD 37.199.649-0→ refere-se às contribuições destinadas aos Terceiros, devidas ao SEST/SENAT incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, transportadores autônomos contratados pelo município;

7. DEBCAD 37.103.309-8→ refere-se à aplicação da multa no Código de Fundamento Legal CFL 59 (descumprimento de obrigação acessória) em que a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados comissionados e contribuintes individuais, consoante documentos e planilhas juntadas pela fiscalização, o que constitui infração ao disposto no art. 30, I, "a" da Lei 8.212/1991 e art. 4º, caput, da Lei nº 10.666/2003, respectivamente;

8. DEBCAD 37.103.310-1→ refere-se à aplicação da multa no Código de Fundamento Legal CFL 30 (descumprimento de obrigação acessória) em que a empresa não preparou as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, deixando de incluir os segurados contribuintes individuais no período de 02/2007 a 12/2008;

9. DEBCAD 37.199.638-4 → refere-se à aplicação da multa no Código de Fundamento Legal CFL 68 (descumprimento de obrigação acessória).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 29/06/2011 (fl.01), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva – acompanhados de anexos –, alegando, em síntese, que:

1. o Município não tem legitimidade para figurar no pólo passivo, devendo a multa ser aplicada no gestor municipal;

2. o Município faz jus a anistia das multas, em razão da revogação do art. 41, da Lei 8.212/1991 pelo art. 65, I, da Medida Provisória nº 449/2008 e do art. 12, da Lei 12.024/2009. Aduz que o Município faz jus à relevação das multas aplicadas, por haver corrigido parte das falhas assinaladas na ação fiscal;

3. as multas no montante em que aplicadas tem caráter confiscatório;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4. os Autos de Infração não apresentam a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. O Auditor-Fiscal se fundamentou no art. 95, "d", da Lei 8.212/91, o qual já se encontra revogado pela Lei 9.983/2000;

5. especificamente em relação ao Auto de Infração DEBCAD nº 371996384 relata que na planilha demonstrativa do valor da multa, consta como contribuinte o Município de Santo Antônio – Câmara Municipal, não havendo certeza se essa multa é devida pelo município impugnante, razão pela qual requer a nulidade do Auto de Infração;

6. ratifica os termos expendidos requerendo a procedência das impugnações apresentadas.

CÓPIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Fortaleza/CE – por meio do Acórdão 08-23.227 da 6ª Turma da DRJ/FOR – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Teresina/PI 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

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 referente 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 órgão 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.

Constata-se, inicialmente, que o Município efetuou pagamentos a contribuintes individuais e contratou servidores públicos 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)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Fisco deixou consignado expressamente no Relatório Fiscal que não foram lançadas contribuições incidentes sobre a remuneração dos servidores públicos efetivos, em razão da existência de Regime Próprio de Previdência Social no Município de José de Freitas/PI (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, 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 órgão 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *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 n° 9 732, dei1.12.98)*
>
> *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, § 3°, 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.)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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.

Quanto à argumentação da ilegalidade da cobrança da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), tal tese não será acatada, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Assim, entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio das Leis n^{os} 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de "atividades preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave" – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

> *EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.*
>
> *I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.*
>
> *II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.*
>
> *III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e **8.212/91, art. 22, II**, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I**. (g.n.)*
>
> *IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*
>
> *V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que: "*(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento "praeter legem". Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou "intra legem" é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira*".

Esse entendimento de que a cobrança da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é legítima vem sendo mantido pelo STF, senão vejamos:

> *EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE.*
>
> *1. Contribuição social. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei n. 7.787/89, artigo 3º, II. Lei n. 8.212/91, artigo 22, II. Constitucionalidade. Precedente.*
>
> *2. **A cobrança da contribuição ao SAT incidente sobre o total das remunerações pagas tanto aos empregados quanto aos trabalhadores avulsos é legítima**. Precedente. (g.n.)*
>
> *Agravo regimental a que se nega provimento. [...]*
>
> ***Voto [...]***
>
> *4. O Supremo afastou a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária [CB, artigo 150, I], **uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para os decretos regulamentares ns. 612/92, 2.173/97 e 3.048/99 a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave"**. (g.n.) (AIAgR 742458/DF,Rel. Min. Eros Grau, Dje 14/05/2009)*

Depreende-se dessas decisões do STF que a complementação dos conceitos de atividade preponderante e do grau de risco para aplicação das alíquotas do SAT/GILRAT pode ser estabelecida por meio de Decreto (regulamento do Poder Executivo), desde que a lei assim o discipline.

Logo, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo que são devidas à diferença de contribuição destinada para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), e afasto as alegações da Recorrente de ilegalidade dessa exação previdenciária.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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) cinqüenta 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:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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 cinqüenta 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.*

CÓPIA

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.*

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

I) DEBCAD 37.103.309-8 → Código de Fundamento Legal - CFL 59:

A Recorrente alega que o procedimento de auditoria fiscal não cumpriu a legislação de regência para a constituição do lançamento fiscal.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória.

Verifica-se que a Recorrente, para as competências 02/2007 a 12/2008, deixou de arrecadar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados (servidores comissionados) e contribuintes individuais, mediante desconto de suas remunerações, devidamente delineadas no anexo do Relatório Fiscal.

Com essa conduta a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 30, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212/1991 e no art. 4° da Lei 10.666/2003, transcritos abaixo:

***Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS)**:*

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n° 8.620, de 5.1.93)

*I - **a empresa é obrigada a**:*

*a) **arrecadar as contribuições dos segurados empregados** e trabalhadores avulsos a seu serviço, **descontando-as da respectiva remuneração**;*

.....

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 10.666/2003:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009)

Esse art. 30, inciso I e alínea "a", da Lei 8.212/1991, assim como o art. 4° da Lei 10.666/2003, são claros quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, conforme dispõe em seu art. 216, inciso I e alínea "a":

DA ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES *(Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999)*

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - ***a empresa é obrigada a****:*

a) ***arrecadar a contribuição do segurado empregado****, do trabalhador avulso e* ***do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração****; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003) (g.n.)*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, percebe-se, então, que a Recorrente – ao deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme delineamento dos valores do Anexo do Relatório Fiscal – incorreu na infração disposta no art. 30, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212/1991 e no art. 4° da Lei 10.666/2003, combinados com o art. 216, inciso I e alínea "a", do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

II) DEBCAD 37.103.310-1 → Código de Fundamento Legal - CFL 30:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Verifica-se que a Recorrente deixou de preparar as folhas de pagamento sem a discriminação individualizada: (i) dos segurados contribuintes individuais, seu cargo, função ou serviço prestado; e (ii) as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais. Tais segurados foram devidamente delineados no Anexo do Relatório Fiscal, com a discriminação da competência, base de cálculo, nome do segurado, código e a descrição da conta que não foi oferecida à incidência da contribuição previdenciária.

Assim, a Recorrente deixou de incluir em sua folha de pagamento as remunerações dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, constantes do Relatório Fiscal.

Nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos/Termos de Intimação Fiscal (TIAD/TIF), constata-se a intimação para a apresentação das folhas e recibos de pagamentos do período de 02/2007 a 12/2008. Posteriormente, houve também a emissão do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), atestando o encerramento do procedimento fiscal. A sua apresentação deficiente motivou a lavratura deste auto de infração.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso I, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

> *Art. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *I - **preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social**; (grifos nossos)*

Esse art. 32, inciso I, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o destaque, em folha de pagamento, de discriminar o nome dos segurado, de agrupar os segurados por categoria e das parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais, conforme preceitua o seu art. 225, § 9º e incisos I a V, *in verbis*:

> *Art. 225. A empresa é também obrigada a:*
>
> *I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos; (...)*
>
> *§ 9º. A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*
>
> *I - **discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado**;*
>
> *II - **agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual**;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *III - **destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade**;*
>
> *IV - **destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais**; e*
>
> *V - **indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso**. (g.n.)*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não apresentar ao Fisco as folhas de pagamento contendo as remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço (contribuintes individuais), de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária, para as competências 02/2007 a 12/2008 – incorreu na infração disposta no art. 32, inciso I, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, § 9º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Da mesma forma, engana-se a Recorrente ao alegar a não observação ao princípio da tipicidade, uma vez que a Lei 8.212/1991 delimita o valor, prevê sua atualização e remete ao regulamento a fixação do mesmo:

> *Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de CrS 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a CrS 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*
>
> .....
>
> *Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

Nesse sentido, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, determina:

> *Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de RS 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto n° 4.862, de 2003)*
>
> *I - a partir de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:*
>
> *a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente, referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência.*

CÓPIA

Posteriormente – conforme dispôs a Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102, e o Regulamento da Previdência Social (RPS), artigos 283 e 373, todos susomencionados –, a Portaria Interministerial MPS/MF n° 568, de 31/12/2010, reajustou os valores da multa aplicada.

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Dentro desse contexto fático, depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

> ***Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966****:*
>
> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
>
> *§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 115. **Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal**.(g.n.)*

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

III) DEBCAD 37.199.638-4 → Código de Fundamento Legal - CFL 68:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à autuação do ente público na vigência do art. 41 da Lei 8.212/1991, competências 02/2007 a 10/2008, entendo que há impossibilidade de aplicação retroativa da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Inicialmente, quanto ao descumprimento da obrigação acessória, no que tange a órgão ou entidade da administração pública, a redação original do art. 41 da Lei 8.212/1991 atribuía a responsabilidade pela prática de tal infração ao seu dirigente, não recaindo sobre a pessoa jurídica qualquer responsabilidade, em virtude de infração dessa natureza, cometida por seus agentes.

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória (MP) n° 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, o art. 41 supracitado foi revogado e, por consectário lógico, a responsabilidade pela infração à legislação previdenciária no âmbito da administração pública deixou de ser do dirigente. Para tais infrações, passou a ser aplicada a regra geral, ou seja, a partir da vigência da MP supracitada, a pessoa jurídica na qual está inserido o órgão público ou o próprio ente da administração é quem deve responder pelas infrações perpetradas contra a legislação previdenciária.

Vejamos o artigo 65, I, da referida MP n° 449, de 04 de dezembro de 2008:

> *Art.65. Ficam revogados:*
>
> *I - os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e **41**, o § 8º do art. 47, o § 4º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do art. 80, o art. 81, os §§1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89, e o parágrafo único do art. 93 da **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991** (grifos nossos);*

Vejamos também o art. 79 da Lei 11.941/2009, de 27 de maio de 2009:

> *Art. 79. Ficam revogados:*
>
> *I - os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e **41**, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991** (grifos nossos);*

Era exatamente o preceito estabelecido no art. 41 da Lei 8.212/1991 que permitia ao Fisco alcançar pessoalmente os dirigentes de órgãos públicos pelas infrações à legislação previdenciária, que assim dispunha:

> *Art. 41. O dirigente de órgão ou entidade da administração federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde pessoalmente pela multa aplicada por infração de dispositivos desta Lei e do seu regulamento, sendo obrigatório o respectivo desconto em folha de pagamento, mediante requisição dos órgãos competentes e a partir do primeiro pagamento que se seguir à requisição.*

Sabemos que o procedimento administrativo do lançamento, em regra, deve-se reportar sempre a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, conforme dispõe art. 144 do Código tributário Nacional (CTN).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contudo, há situações em que o próprio CTN, especificamente em seu art. 106, autoriza excepcionalmente que fatos pretéritos sejam regulados pela legislação futura, tratando-se de retroatividade benigna (retroatividade benéfica).

Vejamos as disposições do art. 106 do *Códex*:

> *Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito**:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> ***II - tratando-se de ato não definitivamente julgado**:*
>
> *(a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *(b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *(c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.(g.n.)*

Assim, em consonância com os incisos I e II do art. 106 do CTN, veem-se as hipóteses que estipulam, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei interpretativa e para uma lei mais benéfica ao sujeito passivo tributário, respectivamente.

Por sua vez, o inciso II do art. 106 do CTN, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Na realidade, o CTN consagra a regra da retroatividade da Lei mais favorável, autorizando assim que a penalidade seja readequada para seguir o tratamento mais benéfico ao contribuinte.

Com a referida mudança legislativa, a questão que se levanta é a possibilidade de aplicá-la a infrações cometidas em período anterior a sua vigência. Em razão de se tratar de legislação tributária, sua interpretação deverá ser orientada pelo art. 106 do CTN, susomencionado.

Com a revogação do art. 41 da Lei 8.212/1991, pela MP n° 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, os entes públicos passaram a responder pelas infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária.

Esta nova regra, entretanto, deve ser aplicada às infrações ocorridas a partir do início da sua vigência, ou seja, para as infrações ocorridas após a MP n° 449, de 04 de dezembro de 2008. Tratando-se de regra que impõe responsabilidade, não é possível a sua aplicação retroativa, a qual somente deverá ocorrer nas hipóteses específicas do art. 106 do CTN, retromencionado.

No presente Auto, a multa foi aplicada em razão de infração cometida nas competências 02/2007 a 12/2008, conforme Relatório Fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A infração em tela consuma-se no momento em que a empresa apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas, até o dia 07 (sete) do mês seguinte àquele a que se referirem as informações (conforme o art. 225, inciso IV e § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS). Sendo assim, resta claro que a infração relativa às competências 02/2007 a 10/2008, ocorreu em período anterior à vigência da MP n° 449, ocorrida em 04/12/2008. Logo, a responsabilidade pela multa não poderia ter sido atribuída ao órgão público, pois isto implica dar eficácia retroativa à revogação do art. 41 da Lei 8.212/1991, operada pela MP nº449/2008.

Compulsando-se as planilhas, que registram os fatos geradores omitidos nas GFIP's, constata-se que há competências não alcançadas pela antiga redação do art. 41 da Lei 8.212/1991. Dessa forma, entendo que a multa aplicada ao ente público somente deve alcançar as GFIP's emitidas para as competências posteriores a 10/2008 (competências 11/2008, 12/2008 e 13/2008), cuja responsabilidade é do ente público e não mais do dirigente.

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Nas competências remanescentes (posteriores a 10/2008), verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados (servidores públicos comissionados) e contribuintes individuais.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas planilhas anexas ao Relatório Fiscal, bem como nas Notificações de números AIOP's 37.199.645-7, 37.199.647-3, 37.199.648-1, 37.199.639-2, 37.199.650-3 e 37.199.649-0.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

> ***Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS)***:
>
> *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.*
>
> *(...)*
>
> *§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

> ***Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social**:*
>
> *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;*
>
> *§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*
>
> *§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*
>
> *§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*
>
> *§ 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.*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, para as competências remanescentes (posteriores a 10/2008), o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada para as competências remanescentes (posteriores a 10/2008), vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

> *Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *I - de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *I - R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *II - R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

> **CTN:**
>
> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)*
>
> *c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.***

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as sua regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

> *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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *II - cento e cinqüenta 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.*

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à "falta de declaração e nos de declaração inexata", parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

> *Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

IV) <u>Pedido de Relevação da Multa</u>:

Esclarecemos que não há espaço jurídico para a relevação das multas aplicadas em decorrência do descumprimento da obrigação acessória, eis que o Decreto 6.727/2009 revogou a redação do artigo 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, que previa a possibilidade de relevação dessa multa.

O Decreto 6.727/2009 iniciou sua vigência com a publicação no Diário Oficial da União em 13/01/2009, enquanto que a ciência da Recorrente em relação aos Autos de Infração, pelo descumprimento de obrigação acessória, deu-se em 29/06/2011.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por sua vez, com relação à ilegitimidade do sujeito passivo nas obrigações acessórias de Código de Fundamento Legal (CFL) de números 59 (DEBCAD 37.103.309-8) e 30 (DEBCAD 37.103.310-1), entende-se que também não há espaço jurídico para apreciar tal alegação suscitada pela Recorrente, eis que basta uma única ocorrência para ensejar a sua conduta em desconformidade com a legislação previdenciária. Assim, as competências posteriores à vigência da Medida Provisória (MP) n° 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 – no caso em tela as competências 11/2008 e 12/2008 –, permitem a autuação na entidade pública (Município José de Freitas - Prefeitura Municipal) em detrimento da autuação na figura do gestor público da época do lançamento fiscal.

Diante disso, não será acatado o pedido de relevação da multa aplicada, por manifesta impossibilidade jurídica de apreciação do tema.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) 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; e (ii) com relação ao DEBCAD 37.199.638-4, Código de Fundamento Legal CFL 68, sejam excluídos os valores da multa aplicada nas competências 02/2007 a 10/2008, inclusive; e, para as competências remanescentes, a multa aplicada seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20
13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA