



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

Processo nº 10510.001544/2010-72
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.611 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SAT/GILRAT
Recorrente ESTADO DE SERGIPE - ADMINISTRAÇÃO DIRETA. SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE PATRONAL. ÓRGÃO PÚBLICO. INCIDÊNCIA.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestem serviços à empresa.

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.

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).

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 unanimidade de votos, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

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

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, concernente 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), para as competências 01/2006 a 10/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 29/30) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, em forma de salários, confirmados mediante verificação nas folhas de pagamentos e registros contábeis, em arquivo digital e em papel, fornecidos pela Secretaria, bem como nas GFIP, Guias de Recolhimento (GPS), Contratos e Notas Fiscais de Prestação de Serviços, dentre outros. Foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. “**FN1 e FN2**” → referem-se às remunerações pagas aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento que não foram declaradas em GFIP;
2. “**CNI**” → refere-se às remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, constantes dos registros contábeis e contratos, pelos serviços prestados à Secretaria, que não foram declaradas em GFIP;
3. “**SA1**” → corresponde aos valores relativos à diferença de alíquota SAT informada incorretamente em GFIP. A SEED informou nas GFIP das competências 06/2007 a 10/2008 a alíquota SAT de 1%, quando o correto é 2%;
4. “**RS1 e RS2**” → refere-se às remunerações pagas aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento de rescisões de contrato de trabalho, relativas às verbas rescisórias (saldo de salário, 13º salário, diferença de salário e diferença de 13º salário) que, embora tenham folha de pagamento específica, não foram declaradas em GFIP.

Esse Relatório informa ainda que os valores apurados decorrem de ação fiscal realizada junto ao Estado de Sergipe (Secretaria de Estado da Educação). Até a competência 01/2008, os documentos observados estavam relacionados ao CNPJ 13.130.497/0001-04. Para as competências seguintes, os documentos examinados estavam relacionados ao CNPJ 13.128.798/0014-18, utilizado atualmente pela Secretaria de Estado da Educação.

Pontua a Fiscalização que a remuneração paga aos trabalhadores da Secretaria de Estado da Educação que estão vinculados ao Regime Próprio de Previdência do Estado não foi objeto de análise na fiscalização, pois o procedimento fiscal foi restrito aos fatos geradores das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Os recolhimentos efetuados, identificados no Relatório de Documentos Apresentados (RDA), foram apropriados prioritariamente aos valores declarados em GFIP. Feita esta apropriação, os saldos do contribuinte foram devidamente considerados face aos levantamentos constantes dos AI 37.216.721-7, 37.216.722-5 e 37.216.723-3 e os valores ainda remanescentes foram apropriados aos levantamentos deste Auto de Infração. As apropriações encontram-se demonstradas no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA).

No item 12 do Relatório Fiscal, há a afirmação de que foi realizado o comparativo da multa aplicada, em função das modificações trazidas pela Lei 11.941/2009, reportando-se aos Anexos II e III do Auto de Infração.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 27/04/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 80/86), alegando, em síntese, que:

1. **Do levantamento SA1. Diferença de SAT recolhida, conforme documentos em anexo.** Consoante se constata dos documentos em anexo, os valores levantados pelo agente fiscal correspondem exatamente aos valores recolhidos pelo Estado, o que permite afirmar que a liquidação desta diferença se deu em época anterior a ação fiscal. Tendo sido o fato gerador do lançamento de diferença de SAT extinto por meio de pagamento das GPS anexas, não cabe a alegação de que estas guias teriam sido utilizadas para abater o saldo total da dívida. Se a diferença se deu em razão de insuficiência no pagamento da parte patronal, ou de segurados, deveria o Relatório Fiscal especificar desta ou daquela forma, não sendo legítima a desconsideração da situação evidenciada pelos fatos apresentados;
2. **Da necessidade de enquadramento da alíquota SAT de acordo com o CNAE, obedecendo a atividade preponderante do respectivo estabelecimento.** Atividades de apoio à Administração Pública (CNAE 7514-0) possuem grau de risco 1 (leve). A atividade preponderante empreendida pelos servidores objeto do lançamento é nitidamente de cunho administrativo, natureza levíssima, a merecer enquadramento diferente daquele utilizado pela fiscalização para cobrar o diferencial de 1%. Com efeito, estabelece o anexo V do Regulamento da Previdência Social, que trata do enquadramento das empresas de acordo com o CNAE, obedecida a atividade preponderante do respectivo estabelecimento, que as atividades de apoio à Administração Pública (CNAE 7514-0) possuem grau de risco 1 (leve). Os servidores considerados segurados obrigatórios do RGPS estão claramente vinculados a um serviço de índole administrativa, impondo-se um enquadramento em categoria distinta daquela que amparou aquela autuação. Vale salientar que os princípios constitucionais da moralidade e legalidade, aplicáveis a toda administração pública, exigem que a autoridade administrativa, ao constatar que a verdade pujante dos fatos implicam numa mudança de enquadramento de CNAE, ainda que com reflexos financeiros em desfavor do fisco, reconheça o direito do contribuinte e alerte-o da situação que lhe favorece;

3. **Da não declaração em GFIP. Descumprimento de obrigação acessória.** Eventual aplicação de multa que não implica necessariamente em cobrança de tributo. Ausência de demonstração do destino de todo o montante recolhido pelo contribuinte. Ofensa ao princípio da ampla defesa. A mera omissão de fatos geradores em GFIP não significa ausência de recolhimento. Exemplo disso, pode ser observado em relação à diferença SAT. Houve erro na identificação da alíquota informada em GFIP, considerando-se 1%, quando deveria ser de 2%. Entretanto, os documentos em anexo comprovam o efetivo recolhimento da diferença. Ou seja, houve o descumprimento da obrigação acessória, sem implicar em falta de recolhimento do tributo correspondente. O agente do fisco mistura a obrigação acessória com a principal, tornando obscuro o lançamento. Além disso, analisando-se o RADA verifica-se que, em diversas competências, do montante da contribuição devida, apurada pela fiscalização, foi apropriado valor inferior ao total recolhido pelo contribuinte, ora impugnante. Boa parte do recolhimento realizado pelo contribuinte foi apropriado em documento desconhecido (documento de EXCLUSÃO), cuja base de cálculo não foi demonstrada pelo agente autuante. A ausência de demonstração pelo fisco do destino de todo o montante recolhido pelo contribuinte, com vistas a abater o saldo da dívida apurada, traz indubitável cerceamento de defesa, uma vez que impede a análise quantitativa por parte do contribuinte do que realmente é devido – o *quantum debeatur*. Em suma, analisando-se o relatório fiscal e os documentos que acompanham é possível afirmar que em todas as competências houve saldo de recolhimento do Estado de Sergipe que foi desconsiderado pelo fisco, apropriando-o em documento de Exclusão, cujo detalhamento não foi apresentado pelo agente autuante. Esta situação, além de caracterizar ofensa ao princípio da ampla defesa, eis que impede o conhecimento completo das razões que motivaram o lançamento, permite afirmar que há recolhimento suficiente para cobrir o saldo da dívida cobrado;
4. Por fim, requer sejam acolhidas as alegações desta defesa administrativa, sendo declarado extinto o contestado crédito tributário, definido e lançado através do AI nº 37.216.722-5.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão nº 15-25.544 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 182/191) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade e determinou a aplicação da multa mais benéfica, sendo que isso será verificado no momento do pagamento, quando o percentual da multa de mora se encontrará definido.

A Notificada apresentou recurso (fls. 197/202), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais alega improcedência dos valores apurados em decorrência da cessão de mão-de-obra.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Aracaju/SE encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 204).

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

A Recorrente alega houve ausência de identificação no RADA da utilização de todo o montante de recolhimentos contidos nos documentos apresentados ao Fisco, sendo que isso ocasionaria o cerceamento ao seu direito de defesa e nulidade do lançamento fiscal.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas às contribuições previdenciárias patronal, incluindo as contribuições para o financiamento do SAT/GILRAT.

Os valores das contribuições sociais apuradas decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, concernentes às divergências do confronto de valores efetivamente recolhidos pela empresa com aqueles apurados nas folhas de pagamento, nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) e nos registros contábeis, em arquivo digital e em papel, fornecidos pela Secretaria de Estado da Educação (SEED).

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. 01/34) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN, o art. 37 da Lei 8.212/1991 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.

Lei 8.212/1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

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. 33/34) e seus anexos (fls. 01/32) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como descrevem o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 30/31), 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. 03/05). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Documentos Apresentados - RDA (fls. 06/20); Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA (fls. 21/29); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

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, incluindo os acréscimos legais, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/34) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Dentro desse contexto fático, constata-se que as demais alegações expostas na peça recursal reproduzem os mesmos fundamentos esposados na peça de impugnação (fls. 80/86). Após essas considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente ao montante de recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo e apropriados no RADA –, foram devidamente enfrentadas, quando da análise da peça de impugnação.

Assim, passarei a utilizar o conteúdo assentado na decisão de primeira instância, exarado por meio do Acórdão nº 15-25.544 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 182/191), para explicitar que os seus elementos fáticos e jurídicos serão parte integrante deste Voto. Isso

está em conformidade ao art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transcrito abaixo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)

Tal decisão registrou os seguintes termos:

“[...] Examinando-se, detalhadamente, o RADA verifica-se que foi criado pela fiscalização um documento de exclusão, onde os recolhimentos constantes do RDA, foram apropriados, prioritariamente, aos valores declarados em GFIP, estando, inclusive a apropriação discriminada por levantamento (DD, FD, CD e RD) e por rubrica (segurados, empresa, SAT/RAT, e contribuinte individual).

E sabido que as informações declaradas nas GFIP, inclusive as referentes aos fatos geradores e suas respectivas contribuições previdenciárias, são de responsabilidade do contribuinte. Sendo assim, é óbvio que este tem conhecimento do valor devido à Previdência Social informado no referido documento.

Assim, apropriando-se os valores das contribuições previdenciárias recolhidas, registrados no relatório RDA, aos valores declarados em GFIP, ficam os valores remanescentes que foram apropriados neste AI e nos AI nº AI e nos AI 37.216.721-7, 37.216.722-5 e 37.216.723-3, na forma demonstrada no RADA [...]”.

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

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%), este estabelecido após vigência do Decreto 6.042/2007.

Constata-se 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9 732, de 1.12.98)

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

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

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

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

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

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

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

Art. 202 (...)

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

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

Cumprе 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.

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:

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

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

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

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

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

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.**

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN 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 nº 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.