



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

Processo nº 10540.721684/2011-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.689 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE JÂNIO QUADROS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VALIDADE DO MPF. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que o MPF constitui instrumento de mero controle interno da Administração Tributária, razão pela qual não afeta a relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e o Fisco, que se dá a partir do ato administrativo de lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando presente nos autos a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e períodos correspondentes, bem como a devida fundamentação legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

OCUPANTE DE CARGO EM COMISSÃO. CARGO TEMPORÁRIO.

Por força do disposto no art. 40, § 13, o ocupante, exclusivamente de cargo em comissão, bem como de outro cargo temporário ou de emprego público submete-se ao Regime Geral de Previdência Social, na qualidade de segurado empregado, razão pela qual incidem contribuições previdenciárias sobre a correlata remuneração.

TAXA SELIC. SÚMULA 03.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

GILRAT. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM GERAL. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA.

O Decreto nº 6.042/07, em seu art. 2º, trouxe alterações ao Anexo V do Decreto nº 3.048/99, expedindo nova Relação de Atividades Preponderantes

e Correspondentes Graus de Riscos, majorando a alíquota aplicável à “Administração Pública em Geral” de 1% para 2%.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora até a competência 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96). Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados, segundo o Relatório Fiscal, fls. 104/123, nas seguintes autuações:

1. DEBCAD 37.353.998-3: lavrado no importe de R\$ 910.828,75, almeja o recolhimento de contribuições previdenciárias referente à cota patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, que deixaram de ser consideradas como nas bases de cálculo oferecidas à tributação pelo sujeito passivo através da declaração em GFIP.
 - a. **Levantamento DAL (Diferenças de Acréscimos Legais):** lançamento dos valores dos acréscimos legais recolhidos a menor nas GPS pagas após a data do vencimento.
 - b. **Levantamento TC (Diferença entre TCM e GFIP):** lançamento das bases de cálculo resultantes dos fatos geradores referentes às remunerações oriundas da diferença entre as bases de cálculo dos segurados empregados, disponibilizadas pelo Tribunal de Contas do Município - TCM à Receita Federal do Brasil, mediante convênio, Ofícios TCM 351/2010 e 1695/2010, e às declaradas nas GFIP do sistema informatizado GFIP-WEB. Os dados disponibilizados pelo TCM referem-se às remunerações, devidamente auditadas, relativas às remunerações do pessoal ativo, do pessoal temporário, subsídio do Prefeito e Vice-Prefeito, e subsídio dos secretários.
2. DEBCAD 37.353.999-1: no importe de R\$ 171.356,15, almeja o recolhimento das contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, lançadas no seguinte levantamento:
 - a. **Levantamento RA (Contribuição para o RAT):** lançamento oriundo dos fatos geradores apurados através da análise das GFIP, constantes do Sistema Informatizado GFIP-WEB, a qual constatou que nas competências de 06/07 a 11/07, a alíquota RAT informada foi de 1% e nas competências

compreendidas entre 12/07 a 13/09 a alíquota informada foi de 0%, quando o correteria seria a alíquota de 2%.

Compreendido em relação ao período 01/2007 a 12/2008, a autuação foi lavrada no importe total de R\$ 1.082.151,56 (um milhão oitenta e dois mil cento e cinquenta e um reais e cinquenta e seis centavos).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a Municipalidade apresentou defesa por meio de instrumento de fls. 178/216.

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, DRJ/SDR, prolatou o Acórdão nº 15-32.721, fls. 240/253, o qual julgou improcedente a impugnação ofertada, mantendo incólume o crédito previdenciário ali consubstanciado, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Administração Tributária pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

GILRAT.

A alíquota do GILRAT para a Administração Pública em Geral, até a competência 05/2007 era de 1%. A partir de 06/2007, foi alterada de 1% para 2%, conforme Anexo V – Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas) do RPS.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 345/369, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Nulidade do lançamento em razão do escoamento da validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;
2. Ausência de fundamentação nos Fundamentos Legais do Débito – FLD;
3. Multa além do patamar permitido, implicando em violação ao princípio do não confisco tributário;
4. A taxa SELIC não pode ser cumulada com outros encargos legais;
5. Aplicação da alíquota de 1% a título de RAT.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 324, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

VALIDADE DO MPF

Quanto ao escoamento da validade do MPF, tem-se que referido documento é mero instrumento de controle interno da Receita Federal, não afetando a relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e o Fisco, que se dá através do ato administrativo de lançamento.

Neste sentido, este Conselho possui jurisprudência vasta afastando a preliminar de nulidade do lançamento em razão do MPF. É o que se vê:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/2002

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONCLUÍDOS ATÉ 01/05/2007 EVENTUAIS VÍCIOS NO MPF NÃO AFETAM RELAÇÃO JURÍDICA FISCO X CONTRIBUINTE.

O Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. Contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei.

É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento. Assim, o MPF é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte que permite ao sujeito passivo assegurar-se de que a fiscalização foi iniciada segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Da mesma forma que no caso dos demais tributos, nos lançamentos

relativos a contribuições previdenciárias concluídos sob a égide do Decreto .3.979/2001, a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco-contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos servidores envolvidos, mas sem afetar relação jurídica tributária fisco-contribuinte.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 37166.000411/2004-54. Acórdão nº 2301-01.378. Sessão de 28 de abril de 2010. Conselheiro Relator Leonardo Henrique Pires Lopes)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - EXTINÇÃO PELO

DECURSO DE PRAZO - COMPETÊNCIA PARA LANÇAR

INDEPENDÊNCIA DO MPF.

A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de noínia administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

(...)

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Processo nº 19515.001083/2003-33. Acórdão nº 2202-00.443. Sessão de 10 de março de 2010. Conselheiro Presidente e Redator Designado Nelson Mallmam)

Portanto, a alegação de nulidade oriunda de expiração da validade do MPF não é apta ensejar o provimento da peça recursal.

INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente pretende a nulidade do lançamento em epígrafe por violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, em razão da ausência de fundamentos legais do débito, posto não haver detalhamento de cada segurado, não condizendo necessariamente com o total da remuneração, uma vez que a base de cálculo está limitada ao teto máximo dos salários de contribuição, devendo ser aferida de forma isolada, não genericamente.

Entretanto, conforme pode ser verificado nos autos, o Relatório Fiscal é rico na indicação dos fundamentos legais e na descrição dos fatos que culminaram na autuação.

Inclusive, ainda é possível constatar os Fundamentos Legais do Débito – FLD específicos para cada DEBCAD, segundo fls. 15/17 e fls. 28/29.

Portanto, é plenamente possível a identificação de todos os requisitos descritos no art. 142 do CTN, assim como o art. 10 do Decreto 70.235/72.

Quanto ao método da aferição indireta, essa esteve claramente fundamentada, conforme fl. 15 – Fundamentos Legais do Débito, utilizada apenas quanto ao DEBCAD 37.353.998-3 na apuração das diferenças verificadas quando do cotejo entre as GFIP's e os dados informados/auditados pelo Tribunal de Contas do Município, informações essas que permitiram a autoridade fiscal arbitrar a base de cálculo, ante incompatibilidade dos dados declarados à Receita Federal e os constantes pelo TCM.

Tal narrativa restou clara no Relatório Fiscal, fls. 104/123, que expôs os motivos, assim como o procedimento para a adoção de tal medida. Em se tratando de aferição indireta, dispõe o art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91:

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Portanto, vê-se que quando aplicada a medida extrema, ocorre a inversão do ônus probatório, cabendo ao contribuinte levantar provas e trazê-las aos autos, documentos aptos a promover a desconstituição do crédito tributário, o que não ocorreu no caso em tela.

Outro ponto que a Recorrente se volta é contra a incidência de contribuições previdenciárias em relação aos servidores ocupantes de cargo em comissão, uma vez que trataria de hipótese de não incidência por enquadrar-se nas remunerações tidas por ganhos eventuais, citando genericamente a Lei nº 8.212/91.

Entretanto, quanto à referida exação, a Constituição Federal é precisa em seu art. 40, § 13, dispõe que “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”.

Logo, estando vinculado ao RGPS na condição de segurado obrigatório como empregado nos termos do art. 9º, I, “i” do Regulamento da Previdência Social, não sobejam dúvidas quanto a incidência da contribuição social previdenciária.

Vê-se, pois, que não encontra guarida quaisquer das alegações acerca de suposto cerceamento do direito de defesa, razão pela qual não há que se falar em nulidade da autuação.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A Recorrente que as multas aplicadas revestem-se de caráter confiscatório, nos termos do art. 150, IV, da Carta Magna.

Ocorre, entretanto, que ao contrário do que pretende a Recorrente, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula nº 2 do CARF, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Mister destacar que os incisos I e II do Parágrafo único do art. 62 do Regimento Interno do CARF trazem exceções a essa regra, contudo, não se aplicam ao caso em tela. Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações de inconstitucionalidades se não estiverem nas exceções acima, portanto, não subsistem tais argumentos.

LEGALIDADE DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC

A Recorrente entende como ilegal a incidência da taxa Selic na correção do crédito tributário lançado, na contramão do entendimento pacificamente esposado por este Conselho, inclusive consolidada na Súmula nº 03 do CARF, *in verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na aplicação da Taxa SELIC em matéria tributária.

GILRAT – ALÍQUOTA APLIVÁCEL

O GILRAT é o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho, equivalente ao antigo SAT (Seguro de Acidente de Trabalho), seu fundamento legal encontra-se no Inciso I, do Art. 195, da Constituição Federal c/c art 22, II da Lei nº 8.212/91, respectivamente:

Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (grifamos)

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 1998).

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. (grifamos)

O conceito de “atividade preponderante” é dado pelo Regulamento da Previdência Social, Decreto n. 3.048/99, em seu art. 202:

Art. 202. *A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

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

§ 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.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

(...)

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007). (grifamos)

Ademais, consoante o § 6º, do art. 57, da Lei nº 8.213/1991, a empresa que possuir trabalhador exposto a agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes, que comprovadamente sejam prejudiciais à saúde ou à integridade física, e que propiciem a concessão de aposentadoria especial, está sujeita ao recolhimento das alíquotas.

A contribuição para o GILRAT onera a folha de pagamento das empresas em alíquotas de 1% a 3%, de acordo com o grau de risco da atividade principal por ela exercida. A classificação do risco se dá conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e seu recolhimento é realizado junto com as demais contribuições ao Sistema S e INSS, através do pagamento da Guia da Previdência Social.

Todavia, a partir de junho de 2007, entrou em vigor o Decreto Presidencial n. 6.042, de 12/02/2007, o qual trouxe ao ordenamento jurídico alterações substanciais ao Regulamento da Previdência Social, mormente no tocante aos anexos II e V daquele regulamento, atingindo diretamente os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, na qual tiveram sua alíquota majorada de 1% para 2%. Senão vejamos:

Art. 2º Os Anexos II e V do Regulamento da Previdência Social passam a vigorar com as alterações constantes do Anexo a este Decreto.

Art. 5º Este Decreto produz efeitos a partir do primeiro dia:

I - do mês de abril de 2007, quanto aos arts. 199-A e 337 e à Lista B do Anexo II do Regulamento da Previdência Social;

II - do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto à nova redação do Anexo V do Regulamento da Previdência Social; e

III - do mês de setembro de 2009 quanto à aplicação do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social, observado, ainda, o

disposto no § 6º do mencionado artigo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.577, de 2008).

Portanto, tem-se por devida a autuação realizada pela fiscalização quanto à diferença apurada, uma vez que, segundo relata a autoridade fiscal, a Municipalidade recolheu a contribuição em relação no percentual de 1% e 0%.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento,

conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“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 do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN positiva o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo **provimento parcial do Recurso Voluntário** para determinar o recálculo da multa de mora até a competência 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96).

Marcelo Magalhães Peixoto.