



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

Processo nº 10580.723447/2009-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.647 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADOS
Recorrente FUNDAÇÃO ADM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

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

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

A imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal diz respeito a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, não abrangendo contribuições sociais.

ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Para ter direito à isenção das contribuições sociais a empresa deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.

A isenção de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida na Lei n.º 8.958, de 1994, não se aplica quando os resultados importem em mera contraprestação de serviços.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. VÍNCULO PREVIDENCIÁRIO.

São segurados obrigatórios na qualidade de empregados as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. A relação de emprego é emergente dos fatos e não da mera titulação ou procedimento das partes em face da relação jurídica que pretende caracterizar.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

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 de obrigação principal nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 13/07/2009 para constituição de crédito sobre a prestação de serviço na condição de contribuinte individual e caracterização de segurado empregado. Foram lançadas as contribuições patronais. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

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

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

A imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal diz respeito a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, não abarcando contribuições sociais.

ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Para ter direito à isenção das contribuições sociais a empresa deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.

A isenção de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida na Lei n.º 8.958, de 1994, não se aplica quando os resultados importem em mera contraprestação de serviços.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. VÍNCULO PREVIDENCIÁRIO.

São segurados obrigatórios na qualidade de empregados as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. A relação de emprego é emergente dos fatos e não da mera titulação ou procedimento das partes em face da relação jurídica que pretende caracterizar.

...

A Fiscalização constatou, através da análise dos documentos apresentados, que um grande número de pessoas físicas prestaram serviços ao contribuinte, em diversos projetos, durante o Exercício 2005, excluídas da folha de pagamento e da GFIP da Fundação.

Tratase de serviços prestados por professores, em cursos de especialização e extensão, contadores, engenheiros, eletricitas, vigias, dentre outros profissionais, com remunerações lançadas em contas de Passivo ou de despesa administrativa, denominadas Prestação de Serviço Pessoa Física e Horas aula/coordenação, por projeto. Ficou constatado que o contribuinte inclui em folha e declara em GFIP apenas os empregados, assim reconhecidos.

Sobre a maior parte das remunerações pagas houve o desconto da contribuição do segurado, com lançamentos na conta INSS A RECOLHER, individualizada por projeto. Não foram verificados lançamentos referentes à contribuição patronal incidente sobre as remunerações dos prestadores de serviços.

Considerando que estes prestadores constituem a maior parte do pessoal envolvido na execução das atividades da Fundação, a Fiscalização solicitou informações quanto à natureza dos serviços prestados e esclarecimentos sobre a omissão dos segurados e remunerações em GFIP, conforme TIF nº 02, de 25/05/09.

Não foram apresentados os contratos, mas a instituição emitiu nota explicativa apenas em relação a professores da UFBA participantes dos projetos, anexa ao Relatório. Os lançamentos contábeis permitiram identificar dois tipos de verbas pagas a estes professores (13 listados): uma a título de Bolsa de extensão/pesquisa, e outra a título de remuneração por serviços prestados. Desta forma, com base nos recibos de pagamento e nos lançamentos nas contas de Prestação de Serviço Pessoa Física e Horas aula/coordenação, a Fiscalização concluiu pelo caráter remuneratório por contraprestação de serviço e apurou as contribuições devidas.

Nos levantamentos CIN (contribuintes individuais com desconto antes MP 449/08), Z2 (contribuintes individuais com desconto pós MP 449/08), CIS (contribuintes individuais sem desconto antes MP 449/08), e Z3 (contribuintes individuais sem desconto pós MP 449/08) foram lançadas as remunerações dos prestadores de serviços quando não foi possível identificar todos os pressupostos que permitissem a caracterização de vínculo empregatício, enquadrando-os na definição do artigo 12, V, alínea "g" da Lei 8.212, de 1991.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

Afirma que o Fisco, sem qualquer respaldo fático e jurídico, entendeu ter ocorrido relação de emprego no que toca a alguns prestadores de serviço, apesar de não se revestir das características necessárias para que se pudesse considerar vínculo empregatício. No mesmo sentido, é o caso do GILRAT, ou seja, refere-se às remunerações de segurados empregados, caracterizados desta forma pela fiscalização, apesar de se tratar de prestador de serviço, ou seja, contribuinte individual.

Pontua que existem flagrantes situações que violam os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido

processo legal, notadamente em seu viés substancial, vez que o AI não consigna os motivos fáticos e jurídicos integrais que fundamentam a conclusão, sendo certo, inclusive, que sequer explica como chegou ao valor cobrado. Ora, o Fisco previdenciário sequer informa qual foi o percentual de aplicação do GILRAT, impossibilitando o exercício da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal substancial.

Registra a Impugnante que a multa/penalidade em virtude da não inclusão em folha de pagamento e GFIP dos prestadores de serviço já está sendo processada por meio de outro Auto de Infração — tais como o AI 37.220.2225 e AI 37.220.2128—, razão pela qual não deve servir de base para a questão discutida no presente Auto de Infração, sob pena de bis in idem.

Salienta ainda que o Fisco entendeu não ter ocorrido o desconto da contribuição previdenciária do segurado prestador de serviço leia-se, professores —, tendo em vista ter concluído pelo caráter remuneratório de tais bolsas de extensão/pesquisa e da remuneração pelos serviços prestados. É que o próprio arcabouço normativo aplicável ao caso em tela afasta a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa de estudos (bolsa de extensão/pesquisa), tendo em vista que não integra o salário de contribuição, conforme preconiza o art. 214, § 9º, XIX, do Decreto nº 3.048, de 1999.

Pontua que, no intuito de otimizar o cumprimento de seu objeto social, a Impugnante, além de ter empregados, possui serviços prestados por terceiros contratados, sem vínculo empregatício, tratando-se estes de contribuintes individuais, sendo certo que sem quaisquer das características da relação de emprego e sem nenhuma condenação neste sentido pela Justiça do Trabalho. Além disso, não se pode deixar de mencionar, também, que os empregados da Fundação Peticionária não desenvolvem atividades com grau de risco, pelo menos não com grau médio ou grave.

Afirma que as contribuições previdenciárias patronais oriundas da contratação dos prestadores de serviços não declarados em GFIP e os sem desconto/retenção da contribuição previdenciária, apesar de ser discutíveis tais situações e demonstrado o contrário, foram devidamente recolhidas na forma prevista na legislação, o que poderá ser comprovado com perícia específica.

Com fulcro no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal, afirma a Impugnante que é proibida a cobrança de impostos federais, estaduais e municipais, das organizações sem lucrativos, definidas como entidades de assistência social ou de educação, que preencham os requisitos da Lei. Já o art. 195, § 7º da CF, preconiza que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Conclui que as entidades sem fins lucrativos que dispõem de atividades sociais,

como é o caso da Impugnante, são imunes à contribuição patronal da previdência pública.

Afirma que as exigências legais que devem ser observadas são aquelas estabelecidas em lei complementar, tendo em vista disposição constitucional expressa, sendo certo que qualquer outra exigência existente em lei ordinária (ou qualquer outro texto normativo, exceto a própria Constituição) não pode ser considerada em razão da flagrante inconstitucionalidade. Sendo mais específico, as exigências legais que devem ser observadas são aquelas constantes no Código Tributário Nacional (art. 14).

Pontua ainda que as imunidades tributárias para serem reconhecidas não necessitam de outros atos por parte do Estado, bastando a comprovação do preenchimento dos requisitos mencionados no art. 14 do Código Tributário Nacional. Qualquer outra exigência, reveste-se de flagrante inconstitucionalidade.

Argumenta que não poderia a Impugnante está sendo submetida a tais cobranças no presente Auto de Infração e nos demais lavrados pela nobre Auditora Fiscal, eis que fora excluída do cumprimento de tal mister através do benefício da imunidade tributária concedido diretamente da Constituição Federal, complementada pelo Código Tributário Nacional (lei complementar), porquanto, é entidade sem fins lucrativos atuante no ramo da educação, gozando, assim, das duas imunidades, referentes à contribuição social, e aos impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços.

Afirma que a referida imunidade tributária passou a integrar o patrimônio jurídico da organização Impugnante, constituindo em um Direito subjetivo da mesma, até porque lhe foi gerada a confiança de que estava dispensada do recolhimento dos tributos, não deve lhe ser imputado agora o inadimplemento da obrigação tributária que não lhe poderia ser cobrado.

Aduz que, quanto ao aspecto subjetivo, ou seja, o sujeito passivo da contribuição, remete-se ao quanto esposado anteriormente, ou seja, a questão da imunidade tributária da Impugnante. A organização Impugnante não é sujeito passivo da contribuição social, tendo em vista, justamente, a imunidade tributária concedida diretamente da constituição, complementada pelo Código Tributário Nacional.

Quanto ao aspecto material, tem-se que o fato gerador da contribuição social referente ao GILRAT é pagar ou creditar remuneração a segurados empregados ou trabalhadores avulsos (não incluídos os contribuintes individuais). Ora, as relações jurídicas apontadas pelo Fisco são todas de contribuintes individuais, sendo certo, como visto, que não perfaz a condição material de incidência da referida contribuição social patronal.

Registra a Impugnante que o único dos requisitos caracterizadores de vínculo empregatício presente no caso em tela era a remuneração. Este requisito, considerado isoladamente ou até mesmo em conjunto com a periodicidade, não tem o condão de descaracterizar o contrato de prestação de serviços para caracterizá-lo como empregatício.

Afirma que é inviável, em âmbito fora da Justiça do Trabalho, o reconhecimento de vínculo empregatício, sendo certo que a conduta da nobre Auditora Previdenciária, em que pese a previsão no Decreto nº 3.048/99, não possui nenhuma legitimidade/competência.

Menciona a Impugnante que existe limite máximo para incidência da contribuição previdenciária, inclusive em relação ao contribuinte individual. Com efeito, os valores dos contribuintes individuais que não foram tributados/retidos decorreram do fato de respeitar o limite máximo, haja vista que este já tinha sido atingido, afastando-se a incidência da cobrança previdenciária.

Segundo o fisco previdenciário, há divergência entre o total das remunerações declaradas em GFIP e as folhas de pagamento da empresa, razão pela qual lançou as diferenças da base de cálculo e o desconto do segurado no levantamento. Com efeito, o simples fato de existir diferenças entre o total das remunerações declaradas em GFIP e as folhas de pagamento da empresa significa dizer que nem tudo que está na folha de pagamento é remuneração tributável pela previdência, constituindo a mesma de verbas ressarcitórias e afins, verbas estas que não integram o salário de contribuição.

O Fisco informa que o levantamento feito no caso em tela se deu por amostragem, apesar de ter aplicado penalidade integral. Registre-se, inclusive, que não há previsão legal para a punição em decorrência de simples amostragem, recaindo em flagrante nulidade. Assim, por mera amostragem e por simples divagação intelectual, a nobre Auditora Fiscal entendeu ter ocorrido existência de vínculo de emprego, descaracterizando a relação jurídica travada entre a organização civil Peticionária e os prestadores de serviços, além de não ter analisado toda a documentação contábil da mesma.

Nesse sentido, até para resguardar os Direitos da Peticionária e evitar nulidade no procedimento administrativo fiscal, impõe-se a realização de perícia in loco para averiguar o tipo de relação existente entre a Peticionária e os prestadores de serviços, bem como perícia contábil para analisar a sua contabilidade, notadamente no que diz respeito ao Livro Diário (especialmente o nº 07) e Razão, recibos de pagamento, GPS, GFIP, recibos de pagamentos a autônomos, folha de pagamentos e resumo, livro de registros de empregados e suas funções, cadastros de prestadores de serviços, arquivos digitais da contabilidade e comprovantes de recolhimentos (empregado, patronal e terceiros prestadores de serviços).

Em síntese:

- a) Prejuízo à defesa por omissão de informações no lançamento;

- b) alguns dos prestadores de serviços são professores universitários colaboradores com os projetos da fundação e os valores percebidos são bolsas; portanto, sem a incidência da contribuição previdenciária;
- c) não há incidência de GILRAT sobre os pagamentos aos contribuintes individuais;
- d) goza de imunidade de contribuições previdenciárias e outros tributos; e
- e) é improcedente a caracterização de vínculo de emprego.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

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.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a

assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “: (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

As informações alegadas como omitidas do lançamento em prejuízo à defesa estão nos anexos do relatório fiscal, como advertido pela decisão recorrida, e todas as demais podem ser verificadas nos próprios documentos que compõem a escrituração do recorrente através das indicações também no relatório fiscal e seus anexos.

Assim, rejeito as preliminares argüidas.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

No mérito

Ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização não realizou o lançamento sobre os pagamentos comprovadamente a título de bolsa pela colaboração em projetos de pesquisa. Conforme os documentos a partir das fls. 59, ficou comprovado que, de fato, as funções exercidas não são de ensino, pesquisa e extensão como preconiza a Lei nº 8.958/94, são funções de natureza administrativa ou operacional:

Art. 4º As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.

Ainda assim, a fiscalização não caracterizou todos os prestadores de serviços como empregados, mas tão somente aqueles em que possível a comprovação dos pressupostos da relação empregatícia. Os demais foram considerados contribuintes individuais.

Também, conforme o Discriminativo Analítico do Débito – DAD, a contribuição ao GILRAT somente foi lançada para os que, comprovadamente, são segurados empregados.

Quanto à imunidade, independentemente da discussão sobre a necessidade requerimento para seu gozo, o recorrente não atende aos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, vigentes à época. Até o momento, por exemplo, não juntou aos autos o Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social benéfica, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benéfica a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Multa

Insurge-se a recorrente quanto a multa aplicada. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 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. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

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:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, 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; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 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. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior.

Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

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 a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da 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 Falcão¹:

“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.”

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, de 24/08/2001

...

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.

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como consequência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

...

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 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:

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;

b)deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;

c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

d)deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;

...

Já quanto à hipótese na alínea “c”, o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 –POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.

Recurso não conhecido.

...

O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:

"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96

ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

...

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a

imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

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.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

Lei nº 8.212/91

*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.*

...

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

...

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

...

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;

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.

Prova pericial

Quanto à produção de prova pericial, em razão da clareza do lançamento é prescindível qualquer diligência ou perícia para a necessária convicção no julgamento do presente recurso, devendo-se aplicar o disposto nas normas que disciplinam o processo administrativo tributário, *in verbis*:

DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

Inconstitucionalidade

Quanto as demais alegações, a regra no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Por tudo, voto pelo provimento parcial para que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes