



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

Processo nº 10670.721351/2011-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.106 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012
Matéria Contribuição Previdenciária Para Terceiros e Omissão em GFIP.
Recorrente ICARAÍ DE MINAS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS.

Se o Município não possui Regime Próprio da Previdência Social, seus servidores são filiados obrigatórios ao Regime Geral da Previdência Social, devendo, por isso, recolher a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga, devida ou creditada a esses assegurados.

DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. SEST/SENAT. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a este Conselho de Recursos Fiscais a análise da inconstitucionalidade de lei.

As contribuições destinadas a terceiros possuem natureza tributária, estando perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico vigente. O tomador do frete deve reter a contribuição do transportador autônomo para o SEST e SENAT e recolher o valor retido, independentemente da atividade desenvolvida pela empresa tomadora dos serviços.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA UNIÃO.

O vínculo estatutário ou empregatício existe entre o segurado e o Município, sendo este o contribuinte das contribuições previdenciárias. Ainda que as verbas sejam repassadas pela União Federal, esta não possui qualquer relação jurídica com os segurados, o que não a transforma em contribuinte ou responsável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar parcial provimento, para - nos autos de infração 37.329.374-7 e 37.329.375-5 - que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, até 11/2008, na autuação 37.329.376-3, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA

BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados em face de ICARAÍ DE MINAS – PREFEITURA MUNICIPAL, referentes à contribuição patronal devida pela empresa (37.329.374-7), à contribuição destinada a terceiros – SEST e SENAT (37.329.375-5), bem como por apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (37.329.376-3), conforme se infere do Relatório Fiscal.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, a Lei Orgânica do Município de Icarai de Minas (30/09/1995) dispõe que o regimento dos servidores municipais da administração direta e autárquica é o estatutário. Os servidores municipais não possuem vínculo com o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, razão pela qual estariam submetidos ao Regime Geral da Previdência Social – RGPS.

Diante disso, foram efetuados os lançamentos nos valores de R\$ 1.213.351,65 (um milhão duzentos e treze mil trezentos e cinquenta e um reais e sessenta e cinco centavos), R\$ 4.328,36 (quatro mil trezentos e vinte e oito reais e trinta e seis centavos), e de R\$ 15.244,30 (quinze mil duzentos e quarenta e quatro reais e trinta centavos) respectivamente.

Nos autos de infração nº 37.329.374-7 e nº 37.329.375-5, para algumas competências foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, com a novel redação dada pela Lei nº 11.941/2009; no auto de infração 35.329.376-3 foi aplicada a penalidade do art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991.

No tocante ao descumprimento de fornecer à Secretaria da Receita Federal do Brasil a documentação solicitada através do Termo de Intimação Fiscal – TIF 002 e de prestar esclarecimentos sobre o não atendimento ao citado termo, e da obrigação de apresentar GFIP corretamente, foram lançados os AI nº 51.009.596-8 e AI nº 51.009.597-6, objeto do processo administrativo nº 10670.721514/2011-24.

O contribuinte tomou ciência da autuação contra ele lavrada em 07/10/2011, apresentando impugnação tempestiva. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo.

INTIMAÇÃO.

Considera-se feita a intimação por via postal na data do recebimento pelo sujeito passivo em seu domicílio tributário.

SEGURADOS.

São segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social os servidores ocupantes de cargo em comissão, cargo temporário ou emprego público.

O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social apenas se amparados por regime próprio de previdência social.

RETENÇÃO. SEST/SENAT.

O tomador do frete deve reter a contribuição do transportador autônomo para o SEST e SENAT e recolher o valor retido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA UNIÃO.

O fato da União definir as regras gerais sobre a matéria e contribuir para o financiamento dos programas de saúde, por meio de repasse de verbas ao município, não a torna responsável solidária em relação a infrações à legislação que o município tenha cometido.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS.

Constitui infração à legislação previdenciária, apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO.

A apresentação de impugnação, por si só, suspende a exigibilidade do crédito.

RFFP.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

PERÍCIA.

A prova pericial mostra-se útil somente quando não se puder encontrar a verdade de outro modo mais simples.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com o acórdão supra, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

1) A nulidade da intimação, entendendo que a mesma deveria ser pessoal ou dirigida ao Município, fundamentando-se na Lei 9.874/99, o que não teria ocorrido no processo. Solicita que as intimações sejam caracterizadas válidas a partir das respectivas manifestações e as demais sejam dirigidas ao Prefeito da Cidade e aos advogados, sob pena de nulidade absoluta do processo;

2) Pede a reforma da decisão que indeferiu o pedido de perícia, a fim de que seja motivada a realização desta, objetivando a verificação dos valores

lançados, mediante acompanhamento dos trabalhos por *expert* indicado pelo Município;

3) O AI 37.329.374-7, referente à contribuição incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados e aos profissionais de saúde, contabilidade, advocacia etc, deve ser reformado, pois não observa questões atinentes à autonomia administrativa do recorrente;

4) Em relação ao AI 37.329.375-5, afirma que, segundo o art. 7º, I da lei 8.706/93, os sujeitos passivos das contribuições do SEST e SENAT são as empresas do ramo de transporte, visto que os empregado beneficiários são transportadores. Portanto, tendo em vista que a ora recorrente não atua no ramo de transportes, não pode ser sujeito passivo da obrigação tributária;

5) Quanto ao AI 37.329.376-3, o princípio da retroatividade benéfica não foi certamente aplicado, uma vez que o valor da multa sobre a competência 03/2008 é claramente superior ao que seria aplicado nos moldes do CFL 78. Igualmente, o fundamento legal que serve de base para a aplicação da multa (art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991), é genérico e impreciso, não se referindo expressamente ao comportamento do recorrente, nem se enquadrando na hipótese de omissão de fato gerador;

6) A autuação não demonstrou claramente os fatos geradores e os períodos a que se referem, tampouco apontou os vínculos dos segurados com o Município e a Previdência Social;

7) O trabalho fiscal padece de fundamentação no que tange as conjunturas narradas nos Anexos I e II, estes, por sua vez, relacionados aos supostos transportadores autônomos e contribuintes individuais, e não traz, nitidamente, os motivos, dificultando o direito de defesa do autuado, motivo pelo qual impõe sua nulidade.

8) Afirma que a União Federal é responsável solidária pelos débitos oriundos da contratação de pessoal para o Programa de Saúde da Família.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

6/02/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 26/03/2013 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 02/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da validade da intimação

O processo administrativo fiscal - PAF tem como regimento o Decreto 70.235/72, o qual texto estabelece:

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;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

[...]

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;

Como se depreende da legislação que disciplina o processo administrativo fiscal, verifica-se que são válidas as intimações efetuadas via postal e entregues no endereço postal fornecido pelo contribuinte o que de fato ocorreu no caso analisado.

Tendo, então, o sujeito passivo recebido a intimação por via postal em seu domicílio tributário, descabe qualquer discussão acerca da pessoa que recebeu a intimação, já que a via eleita encontra-se prevista na legislação própria. Seguindo a mesma linha de raciocínio, não há necessidade para que seja consentida a solicitação de que as demais intimações sejam dirigidas ao Prefeito Municipal e aos advogados.

Da Produção de prova pericial

Outrossim, não deve ser acolhido o pedido de perícia, já que os valores lançados foram apurados tendo como alicerce os documentos do próprio sujeito passivo, sendo irrelevante a existência de um procedimento pericial, pois o relato da fiscalização, que se baseou em documentos da autuada, são suficientes para a comprovação da existência do débito.

Ainda há que se destacar que a prova pericial, conforme inteligência do art. 420 do CPC, deverá ser produzida sempre que o fato controvertido depender de conhecimento técnico específico do qual a fiscalização não detenha, o que não ocorreu no caso dos autos.

Assim, pode a autoridade julgadora indeferir as solicitações de prova pericial sempre que considerar desnecessárias para a instrução do processo, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual se afasta a alegação do contribuinte.

Da autonomia administrativa

Segundo o art. 40 da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional – EC 20, de 15/12/98:

Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

O §13 do artigo 40, incluído pela EC 20, de 15/12/98, estabelece:

§ 13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.

A Constituição Federal, destarte, impõe a vinculação ao RGPS de servidores ocupantes de cargo em comissão, cargo temporário ou emprego público. Na inexistência de regime próprio, deve-se seguir o Regime Geral de Previdência Social e seu respectivo regulamento.

Neste diapasão, o delineamento do sistema federativo já tem implícito, pela força constitucional, a submissão dos entes federativos municipais ao RGPS quando na tiverem o RPPS, não cabendo qualquer decisão política neste sentido.

Portanto, não há que se falar em desrespeito à autonomia administrativa, já que não havia opção ao Município da filiação ao RGPS.

Da multa aplicada referente às obrigações principais (AI's nºs 37.329.374-7 e 37.329.375-5)

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo Município de Icarai de Minas Prefeitura Municipal, contribuinte em questão, da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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.

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação

da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Contribuição Destinada a Terceiros

Primeiramente, cabe aqui afirmar que, quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade das contribuições sociais destinadas a Terceiros, a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

No que diz respeito à contribuição devida a Terceiros (SEST E SENAT), nossa jurisprudência há muito já se posicionou acerca de sua legalidade e constitucionalidade, como facilmente se depreende nos julgados abaixo, *literis*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS - SESC E SENAC - SESCOOP - COOPERATIVA DE TRABALHO MISTA - ENQUADRAMENTO SINDICAL - ART. 557 DA CLT - PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE - CONSTITUCIONALIDADE DAS EXAÇÕES - EXIGIBILIDADE - NÃO REFERIBILIDADE - DECRETOS-LEIS 9.853/46 E 8.621/46 - MP 1.898-13/99 - APELAÇÃO DESPROVIDA.

4- Neste sentido: "As contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema (S) sindical (SESC/SENAC, SESI/SENAI, SEST/SENAT, SEBRAE) são definidas pela jurisprudência como contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, inseridas no contexto da concretização da cláusula pétrea da valorização do trabalho e dignificação do trabalhador, a serem suportadas por todas as empresas, ex vi da relação jurídica direta entre o capital e o trabalho, independentemente da natureza e objeto social delas." (In AC 2000.01.00.026011-8/MG, 7ª Turma do TRF/1ª Região, Rel.: Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 195-2008, p. 124). 5- Recurso de apelação ao qual se nega provimento. (TRF-1ª R. - AC 2003.38.00.039897-0/MG - 7ª T. - Rel. Itelmar Raydan Evangelista - DJe 23.01.2009 - p. 202)

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SESC/SENAC - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE - CONSTITUCIONALIDADE - 1- Pacificou-se no E. Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que a contribuição para o

SESC/SENAC é devida pelas empresas prestadoras de serviço (REsp nº 431.347/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, D.J. de 25.11.2002 e REsp nº 587.415/ SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, D.J. de 03.5.2004). 2- No julgamento do RE nº 396.266/SC, o E. STF concluiu pela constitucionalidade da cobrança da contribuição para o SEBRAE. 3- Apelação improvida. (TRF-1ª R. - AC 2005.33.00.017895-3/BA - 7ª T - Rel. Des. Fed. Catão Alves - DJe 06.03.2009 - p. 140)

Precedentes. Agravo regimental não provido.

Mencionado pela ora recorrente, de acordo com disposto na Lei 8.706/1993 (art. 7o) e no Decreto 1.007/1993 (art. 2o), está caracterizado como sujeito passivo de supracitadas contribuições o “transportador autônomo”.

Desta feita, cabe ao tomador de frete reter a contribuição do transportador autônomo para o SEST e SENAT e recolher o valor retido, observando as instruções normativas do INSS/SRP/RFB e o texto descrito no art. 139, §10 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/7/05 (condizente à época dos fatos geradores):

Art. 139. Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.

(...)

§9º O condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), o auxiliar de condutor autônomo, bem como o cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos, estão sujeitos ao pagamento da contribuição para o Serviço Social do Transporte - SEST e para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, conforme disposto no art. 7º da Lei nº 8.706, de 1993, que será calculada mediante a aplicação da alíquota prevista na tabela constante do Anexo III sobre a base de cálculo definida no §2º do art. 69, ambos desta IN.

§10. A contribuição referida no §9º deverá ser:

I - recolhida pelo próprio contribuinte individual diretamente ao SEST/SENAT, quando se tratar de serviços prestados a pessoas físicas não equiparadas à empresa;

II - descontada e recolhida pelo contratante de serviços, quando se tratar de empresa ou equiparado à empresa;

Então, pertinente ao serviço prestado por condutores autônomos ou auxiliares de condutores autônomos de veículo rodoviário, a contribuição social deve ter como base de cálculo a remuneração paga aos transportadores autônomos.

Da multa aplicada referente à obrigação acessória (AI nº 37.329.376-3)

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte, Icarai de Minas Prefeitura Municipal, omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época

da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de **supressão no pagamento da contribuição previdenciária**, pois, quando houvesse também

descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Dos Segurados e da Responsabilidade Solidária da União

Inferre-se do Relatório Fiscal, fundamentando-se no disposto na Lei 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, que os empregados e prestadores de serviços do Município de Icarai de Minas foram configurados como empregados e contribuintes individuais:

Lei 8.212/91

Art. 12- São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

[...]

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais;

[...]

V- como contribuinte individual:

[...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego,

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; [...]

Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.

Decreto 3.048/99

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

[...]

i) o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

j) o servidor do Estado, Distrito Federal ou Município, bem como o das respectivas autarquias e fundações, ocupante de cargo efetivo, desde que, nessa qualidade, não esteja amparado por regime próprio de previdência social;

[...]

V-como contribuinte individual:

[...]

j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

[...]

§15. Enquadram-se nas situações previstas nas **alíneas "j" e "l" do inciso V do caput**, entre outros:

I - o condutor autônomo de veículo rodoviário, assim considerado aquele que exerce atividade profissional sem vínculo empregatício, quando proprietário, coproprietário ou promitente comprador de um só veículo;

II - aquele que exerce atividade de auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974;

Se o Município filiado ao RGPS, sendo equiparado à empresa pela legislação previdenciária, contrata pessoas físicas para exercer atividades, independente da sua natureza, que a enquadrem como segurados empregados ou contribuintes individuais, sobre a remuneração paga, devida ou creditada a esses segurados, incide a contribuição ora apurada, nos termos do artigo 25 da Lei 8.212/91.

No tocante à responsabilidade solidária da União, segundo a própria recorrente, os valores são repassados ao Município para a contratação de profissionais com o objetivo de realizar funções no programa Saúde da Família. Assim, é tarefa do Município contratar profissionais, remunerá-los e, conseqüentemente, recolher as contribuições incidentes sobre a remuneração paga.

O vínculo estatutário ou empregatício existe entre o segurado e o Município, sendo este o contribuinte das contribuições previdenciárias. Ainda que as verbas sejam repassadas pela União Federal, esta não possui qualquer relação jurídica com os segurados, o que não a transforma em contribuinte ou responsável.

Somente se admite atribuir a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento das contribuições previdenciárias quando este tiver relação direta com o fato gerador e estiver prevista uma das hipóteses contidas no art. 30 da Lei 8.212/1991, o que não ocorreu no caso dos autos.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada, quanto aos fatos geradores ocorridos até novembro/2008, caso mais benéfica ao contribuinte: (i) a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, nos autos de infração 37.329.374-7 e 37.329.375-5; e (ii) em relação ao AI 37.329.376-3 a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 10670.721351/2011-80
Acórdão n.º **2301-003.106**

S2-C3T1
Fl. 18

CÓPIA