



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

**Processo nº** 10865.002777/2010-72  
**Recurso nº** 000.000 Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-002.513 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2012  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. DIFERENÇA SAT/GILRAT  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE COSMÓPOLIS - CÂMARA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2009

SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).  
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante, sendo que, a partir de 06/2007, para os órgãos públicos a alíquota foi alterada para 2%, consoante disposto no Decreto 6.042/2007, que modificou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS).

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERICIAL. NÃO É NECESSÁRIA.  
OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a

impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

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

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas a parte patronal, especificamente à alíquota aplicada em decorrência do Grau de Incidência da Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT/SAT), nos termos do disposto no art. 22, inciso II, da Lei 8.212/1991, para as competências 06/2007 a 12/2009.

O Relatório Fiscal da Infração (fls. 17/19) informa que o fato gerador decorre da remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados, constantes das folhas de pagamentos, dos recibos e rescisões contratuais da matriz e filiais, dos livros contábeis, Guia de Recolhimento à Previdência Social (GPS) e das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Constatou-se o pagamento a menor do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT).

Por fim, cita as razões e a fundamentação legal para a opção pela aplicação da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), considerada como mais benéfica ao contribuinte em cumprimento à determinação contida na alínea “a”, inciso II, do artigo 106 do CTN, e apresenta a comparação dos valores nas planilhas de fls. 24/25.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 24/08/2010 (fl. 01).

A Autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 40/56), alegando, em síntese, que:

1. não consta, para a Câmara Municipal de Cosmópolis, qualquer registro de acidente de trabalho ou concessão de Auxílio Doença por Acidente de Trabalho e de Pensão por Morte por Acidente de Trabalho, não havendo nenhum dispêndio, por parte da União, de qualquer valor em relação a tais benefícios;
2. transcreve o art. 10 da Lei 10.666/03, o qual estabelece que a alíquota do RAT poderá ser reduzida ou aumentada em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado conforme resultados calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNAS). A lei não define o fato gerador do adicional da contribuição do RAT de forma expressa em um único dispositivo e, para a verificação de sua ocorrência, há a necessidade de perícia médica do INSS, na prática ignorada pela fiscalização. O adicional de RAT tem por objetivo custear a aposentadoria especial de trabalhador sujeito a condições especiais que prejudiquem sua saúde ou a integridade física. Transcreve o § 6º do art. 57 da Lei 8.213/91, que prescreve o benefício da aposentadoria especial (15, 20 ou 25 anos) e o art. 22, II da Lei 8.212/91, que define a contribuição a cargo da empresa para o RAT, concluindo que o

adicional de RAT não é outra coisa senão o adicional de SAT - Seguro de Acidente de Trabalho;

3. afirma que a definição do fato gerador desse adicional é completada pelo art. 58 da Lei 8.213/91 e anexo IV (art. 68) do Regulamento da Previdência Social – RPS, Decreto 3.048 de 06/05/1999, que lista os agentes nocivos prejudiciais à saúde ou a integridade física do trabalhador. Para a perfeita verificação da subsunção do fato concreto à hipótese legal prevista, impõe-se a perícia médica para saber se o uso de equipamentos de proteção coletiva ou equipamentos de proteção individual diminuíram ou não a intensidade do agente nocivo aos limites de tolerância. As Ordens de Serviço INSS/DAF nº 98 de 09/06/1999 e INSS/DC nº 95, de 07/10/2003, estabeleceram procedimentos para a fiscalização das empresas com segurados que exerçam atividade que permita a aposentadoria especial. os quais demandam vistorias periciais, exames clínicos e complementares, com a participação indispensável de médico-perito, pois os agentes fiscais não têm habilitação profissional em medicina e segurança do trabalho;
4. a complexidade da verificação da ocorrência desses fatos geradores fez com que, na prática, se invertesse o ônus da prova, ou seja, atribuir ao contribuinte a responsabilidade de efetuar prova que não existem segurados efetivamente expostos a riscos. Nos termos do art. 142 do CTN, cabe ao fisco verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributaria e calcular o montante devido, o que significa que o agente fiscal deve obediência, no ato do lançamento, não apenas lei em sentido estrito, como também as normas complementares que traçam os procedimentos fiscalizatórios específicos para a fiscalização de empresas onde há segurados beneficiados com a aposentadoria especial, sob pena de responsabilidade funcional. Apenas ao contribuinte cabe impugnar essas normas complementares, se entender que ferem o princípio da legalidade tributária;
5. portanto, só é devido o adicional de RAT pelas empresas que mantêm segurados sujeitos ao regime especial de aposentadoria efetivamente expostos à ação de agentes danosos à sua saúde ou à sua integridade física, definidos no Anexo IV (art. 68) do RPS. não neutralizados pela adoção de medidas protetivas previstas na legislação pertinente, o que não é o caso da autuada, já que jamais teve qualquer acidente de trabalho ou deu ensejo concessão de benefícios relacionados a acidentes de trabalho;
6. ao final, anexando os documentos de fls. 48/56, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado e, caso não acolhido o primeiro pedido, seja excluída a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão nº 14-31.627 da 7ª Turma da DRJ/RPO (fls. 59/62) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele se coaduna com os preceitos legais que disciplinam a sua lavratura, posto que traz em seu conteúdo todos os requisitos necessários a sua validade.

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

Autenticado digitalmente em 26/03/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 26/03/20

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 26/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 30/03/2012 por AMARILDA BATISTA AMORIM - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10865.002777/2010-72  
Acórdão n.º **2402-002.513**

**S2-C4T2**  
Fl. 3

---

A Autuada apresentou recurso voluntário (fls. 66/75), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Limeira/SP informa que o recurso é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

### **DA PRELIMINAR:**

**Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal,** cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

***Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante disso, não examinarei as questões referente à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente a inconstitucionalidade do Decreto 6.042/2007, que alterou, para os órgãos públicos, as alíquotas do SAT/GILRAT (2% a partir de 06/2007) inseridas no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente. Após isso, passo ao exame de mérito.

### **DO MÉRITO:**

**O cerne do recurso repousa em alegação de que a empresa deveria recolher os valores para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT) com base no grau de risco leve (alíquota de 1%), e não no grau de risco médio (alíquota de 2%) estabelecido após vigência do Decreto 6.042/2007.**

Constata-se que o Decreto 6.042, de 12/02/2007, publicado no Diário Oficial da União de 13/02/2007, com base na experiência estatística de acidentes do trabalho das diversas atividades econômicas exercidas pelas empresas no país, reviu e alterou a relação de atividades econômicas e os seus correspondentes graus de risco, modificando o mencionado Anexo V do Decreto 3.048/1999, alterando para mais ou para menos o grau de risco de inúmeras atividades e determinou que os novos graus de risco e alíquotas entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, em junho de 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

*Art. 202 (...)*

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

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

Cumprе esclarecer que essa alíquota de 2%, aplicável para os órgãos públicos, foi mantida na redação do Anexo V do Decreto 3.048/1999 (Regulamento de Previdência Social - RPS), dada pelo Decreto 6.957, de 09/09/2009.

Dessa forma, a alegação da Recorrente de que deveria usar alíquota de 1% (grau de risco leve) para o recolhimento do SAT/GILRAT não será acatada, eis que o arcabouço jurídico-previdenciário não permite tal procedimento.

Dentro desse contexto jurídico, resta destacar que o Decreto 6.042/2007, além de dar nova redação ao Anexo V do Regulamento da Previdência Social, alterando as alíquotas de RAT para determinadas atividades econômicas, também acrescentou a ele o artigo 202-A, disciplinando a aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que assim dispõe:

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

*Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção-FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).*

*§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e*



*de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*(...)*

*§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 6º O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).*

*§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 8º Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 9º Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de Índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

Ocorreu a divulgação do FAP em setembro de 2009, sendo que os seus efeitos tributários de redução, manutenção ou agravamento das alíquotas 1%, 2% ou 3% aplicam-se a partir da competência janeiro de 2010, em obediência o que prescreve o § 6º do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social (RPS).

A metodologia de cálculo do FAP foi aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), mediante Resolução MPS/CNPS nº 1.308, de 27 de maio de 2009, publicada no Diário Oficial da União - DOU Nº 106, Seção 1, do dia 5 de junho de 2009, e complementada pela Resolução MPS/CNPS nº 1.309, de 24 de junho de 2009, publicada no DOU Nº 127, Seção 1, de 7 de julho de 2009. Conforme previsto na metodologia, o cálculo do FAP é realizado para a empresa, de forma concentrada, assim todos os estabelecimentos de uma empresa adotarão o mesmo FAP calculado para o CNPJ Raiz.

O Decreto 6.957 de 09/09/2009, em seu Anexo V, promoveu a revisão de enquadramento de risco das alíquotas RAT, com aplicabilidade a partir da competência 01/2010, sendo, também a partir desta competência obrigatória a declaração do percentual ajustado na GFIP. As regras para o enquadramento no grau de risco estão na IN RFB N° 971/2009, art. 72, § 1º, e a alíquota RAT no ANEXO V do Decreto 6.957/2009.

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

*EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.*

*I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.*

*II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.*

*III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (g.n.)*

*IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*

*V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004)*

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

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

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE.*

*1. Contribuição social. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei n. 7.787/89, artigo 3º, II. Lei n. 8.212/91, artigo 22, II. Constitucionalidade. Precedente.*

*2. A cobrança da contribuição ao SAT incidente sobre o total das remunerações pagas tanto aos empregados quanto aos trabalhadores avulsos é legítima. Precedente. (g.n.)*

*Agravo regimental a que se nega provimento. [...]*

*Voto [...]*

*4. O Supremo afastou a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária [CB, artigo 150, I], uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para os decretos regulamentares ns. 612/92, 2.173/97 e 3.048/99 a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave". (g.n.) (AIAGR 742458/DF, Rel. Min. Eros Grau, Dje 14/05/2009)*

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

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

**A Recorrente também insiste na realização de produção de prova por todos os meios admitidos em direito, inclusive prova pericial, afirmando que isso prejudicaria o seu direito da ampla defesa e do devido processo legal.**

Essa tese também não prospera, eis que o deferimento de produção de prova requerida pela Recorrente depende de demonstração das circunstâncias que a motiva. Assim, a prova pericial e outros meios de prova admitidos em direito só deverão ser concedidos com fundamento nas causas que justifiquem a sua imprescindibilidade, pois essas provas só têm sentido na busca da verdade material.

Logo, somente é justificável o deferimento de outros meios de prova admitidos em direito – tais como a prova testemunhal ou pericial – quando não se referir a matéria fática documental não posta nos autos, ou assunto de natureza técnica, que tenha utilidade probatória, relacionada ao objeto que cuida o processo, ou cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Por conseguinte, revela-se prescindível a prova pericial, ou mesmo documental, que não tenha nenhuma utilidade, eis que não se relacione com o processo ou sobre aspecto que pode ser facilmente esclarecido nos autos, como as matérias constantes das alegações apresentadas pela Recorrente.

Ademais, verifica-se que – para apreciar e prolatar a decisão de provimento, ou não, do recurso voluntário ora analisado – não existem dúvidas a serem sanadas, já que o lançamento fiscal com seus anexos (fls. 01/56) contém de forma clara os elementos necessários para a sua configuração. Logo, não há que se falar em produção de prova por outros meios admitidos em direito, nem na produção de prova pericial.

Dessa forma, a realização de prova pericial, ou qualquer outra diligência, não é necessária para a deslinde do caso analisado no momento. Nesse sentido, os arts. 18 e 29, ambos da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/1972) estabelecem:

*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, observado o disposto no art. 28, in fine.*

(...)

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Por fim, registramos que, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/1972 – na redação dada pela Lei 9.532/1997 –, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na sua peça de impugnação ou na sua peça recursal, *in verbis*:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).*

Assim, indefere-se o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

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

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

**Lei 8.212/1991:**

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

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

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

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições**

**Multas de Lançamento de Ofício**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*



*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempestividade precede 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.

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 art. 35 da Lei 8.212/1991, 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.

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 Medida Provisória (MP) 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977): “[...] De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária. Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento. Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória [...]”.

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

Autenticado digitalmente em 26/03/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 26/03/20

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 26/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 30/03/2012 por AMARILDA BATISTA AMORIM - VERSO EM BRANCO

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n,)*

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)*

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo**.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e



consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.*

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Ainda deixo consignado que não há sentido em se aplicar a retroatividade benéfica do art. 106, II, alínea “c”, do CTN, pois haveria cisão ou combinação de preceitos legais na aplicação da multa de mora, conduta esta não aceitável no arcabouço jurídico vigente.

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei 9.430/1996.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores.

Ronaldo de Lima Macedo.