



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

Processo nº 10865.003875/2009-93
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº **2403-001.826 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE MOGI MIRIM PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/04/2009

CNAE. GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

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

ÓRGÃO PÚBLICO. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL.

Os órgãos e entidades da Administração Pública direta são equiparados às demais empresas em geral, para efeito do custeio da Seguridade Social.

PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte a apresentação do conjunto probatório apto à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de ofício a partir da competência 12/2008 e determinar o recálculo da multa de mora até 11/2008, a primeira de acordo com o disposto no art. 35, caput, e a segunda conforme art. 32-A, ambos da Lei nº 8.212/91, redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Júlio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto e Carolina Wanderley Landim. Ausente momentaneamente a Conselheira Maria Anselma Coscrato dos Santos.

Relatório

Trata-se de auto de infração, fls. 1/18 da numeração em papel, lavrado para constituir crédito tributário de contribuições devidas à Seguridade Social, atinentes à quota da empresa incidentes sobre a remuneração dos agentes políticos e servidores públicos ocupantes de cargo em comissão. Estas, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/GILRAT, no montante de R\$ 2.922.615,32, já incluídos os acréscimos legais.

O contribuinte é órgão público do poder executivo municipal, que se declarou no período do débito com atividade vinculada ao **CNAE Fiscal 8411-6/00** – Administração pública em geral -, sem observar a alíquota RAT correspondente a essa classificação de 2%.

Consta, ainda, que o Município efetuou o recolhimento na alíquota de 1% para o período de 06 a 11/2007 e 12/2008, e informou alíquota de 0% para o período de 12/2007 a 11/2008, 13/2008 e 01 a 04/2009.

Assim, o referido auto de infração constituiu crédito tributário relativo às diferenças devidas entre a alíquota do enquadramento proposto pela fiscalização e aquela efetivamente aplicada pelo contribuinte em seus recolhimentos, tomando-se por base de cálculo os valores das remunerações apurados, em cada competência, nas folhas de pagamento elaboradas pelo sujeito passivo. Tal cálculo encontra-se explicitado em planilha demonstrativa, no Anexo I do Relato Fiscal (fl. 25 da numeração em papel).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação (fls.33/40 em papel) por meio da qual defende que a atividade preponderante exercida por ele se sujeita ao grau de risco mínimo cuja alíquota de contribuição é de 1%.

Analisa a evolução da legislação aplicável ao caso para afirmar a possibilidade de enquadramento em atividade preponderante diversa daquela proposta pelo anexo V do Regulamento da Previdência Social (Administração pública em geral) e afirma que o Município emprega 947 dos seus 2207 funcionários em atividades vinculadas à educação, o que corresponderia a 43% da mão-de-obra, reconhecida como sendo de risco leve e alíquota de contribuição de 1%.

Outrossim, impugnou os cálculos apresentados pela fiscalização, entendendo-os como majorado, ainda que se considere a diferença entre a contribuição cobrada e a efetivamente recolhida, e apresentou uma planilha elaborada pelo departamento de gestão de pessoas, onde se demonstra que o valor eventualmente recolhido a menor seria de R\$ 941.726,74 e não de R\$ 1.531.661,14 como lhe foi imputado.

DA DECISÃO DA DRJ

A DRJ, analisando o caso (fls. 58/61 em papel), resolveu baixar o processo em diligência para que a delegacia de origem esclarecesse quanto ao enquadramento do

contribuinte na situação prevista no §9º do art. 86 da IN MPS/SRP n. 03/2005, e quanto à planilha trazida pelo mesmo por ocasião do contraditório.

Em resposta, a DRF em Limeira apresentou em fls. 64/66 informação fiscal, na qual consta que, com relação ao enquadramento, embora a fiscalização entenda que ele seja feito por remissão específica ao Anexo V do RPS no CNAE 8411-6/00, em homenagem ao princípio do contraditório valeu-se dos códigos da Classificação Brasileira de Ocupação (CBO) informados pelo contribuinte na GFIP de 04/2009, pelo qual apurou que, dos 2166 trabalhadores nela informado, 48% estariam ligados às atividades específicas de Administração Pública (advogados, tabeliães, contadores, fiscais de tributos, serventuários da justiça, agentes, escriturários, recepcionistas, telefonistas, guardas civis, porteiros, motoristas e outros), enquanto 27% estariam vinculados às atividades de Educação (professores, diretores, programadores e orientadores de ensino, inspetores de aluno), 16% na área da Saúde e 9% na Construção Civil.

Em relação à planilha apresentada, esclareceu que a diferença se deve ao equívoco do contribuinte ter considerado que se cobraria apenas 1% quando, na realidade, nos meses de 12/2007 a 11/2008 e de 01 a 04/2009 (incluindo as competências 13 – décimo terceiro salário - de 2007 e 2008) a diferença se situa em 2%, uma vez que o mesmo informou alíquota de 0% em suas guias declaratórias.

Foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte, contudo, este permaneceu silente.

A DRJ/RPO, no acórdão n. 14.37.612, de fls. 77/85, manteve o crédito tributário em sua integralidade, por unanimidade de votos, conforme ementa transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/04/2009

ÓRGÃO PÚBLICO. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL.

Os órgãos e entidades da Administração Pública direta são equiparados às demais empresas em geral, para efeito do custeio da Seguridade Social.

CNAE. GILRAT.

O enquadramento da empresa no código GILRAT, destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho dá-se em função da atividade preponderante, assim entendida aquela que ocupa o maior número de seus segurados empregados ou trabalhadores avulsos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO

Cientificado, o contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário, em fls. 90/96 da numeração em papel, onde repisa os mesmos argumentos da impugnação.

Processo nº 10865.003875/2009-93
Acórdão nº **2403-001.826**

S2-C4T3
Fl. 4

A respeito da diligência, afirma que o Município mantém seu entendimento de que a alíquota da contribuição seria de 1%. Informa, ainda, que criou o Serviço Especializado em Engenharia de Segurança e Medicina do Trabalho – SESMT com a incumbência de desenvolver a caracterização de insalubridade e periculosidade de todos os servidores municipais, por intermédio do qual restará comprovada a massa preponderante de risco leve, dentro das especificidades das normas do Ministério do Trabalho e Emprego.

Ao final, requereu o cancelamento do débito fiscal e acolhimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portando dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO

DA ALÍQUOTA APLICÁVEL AO GILRAT IN CASU

A controvérsia gira em torno da alíquota aplicável à Prefeitura do Município de Mogi Mirim, para a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/GILRAT, para o período compreendido entre 06/2007 a 04/2009.

O sujeito ativo entende que a alíquota aplicável ao caso é de 2%, com CNAE 8411-6/00 por determinação do Decreto Presidencial n. 6.042, de 12/02/2007. O contribuinte, por sua vez, defende que a alíquota do SAT para o Município é de 1%, devido a sua atividade preponderante ser de risco mínimo.

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

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (grifamos)

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

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos

segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A DRJ/RPO apresentou entendimento, com o qual pactuo, de que tais órgãos com CNPJ único, não necessariamente se enquadram no CNAE vinculado à Administração Pública em geral. Isto porque, pelo art. 15 da Lei nº 8.212/91, os órgãos públicos são considerados empresas para os fins da Lei de Custeio da Previdência Social e, portanto, a alíquota da contribuição deverá observar a atividade preponderante, *in casu*, do Município.

Tomando por vista o entendimento de que o contribuinte deve ser tratado como empresa, tal qual determinação da Lei nº 8.212/91, os julgadores *a quo* determinaram a realização de diligência para que pudessem confirmar as alegações do sujeito passivo de que sua atividade preponderante estava vinculada à educação.

Em resposta de fls. 64/66, a fiscalização esclarece que se valeu do código que identifica a ocupação (CBO) dos trabalhadores informados naquelas guias declaratórias concluindo que, ao contrário do que o contribuinte afirmou, a prevalência ocorre mesmo nas atividades típicas das Administrações Públicas em geral.

A fiscalização tomou por amostragem a GFIP informada em 04/2009 e produziu planilha detalhada, em fls. 67/68, onde relacionou cada um dos CBOs identificados e os vinculou, em quantidade, a cada uma das atividades típicas de uma Prefeitura Municipal.

Restou, portanto, confirmado que 47,97% dos profissionais informados se vinculam às características identificadas pelo CNAE-fiscal identificador das Administrações Públicas em Geral, com o total de 1.039 trabalhadores, sendo o prevalente no caso do contribuinte.

Para a educação, confirmou-se que existem 26,97% dos trabalhadores vinculados a esta atividade, ao contrário dos 43% argumentados pelo sujeito passivo. Destes, são 22 inspetores de alunos, 13 diretores e gerentes educacionais, 27 programadores e orientadores de ensino e 521 professores, totalizando 583 dos 2166 empregados declarados naquele mês.

A este respeito, veja-se julgado recente do TRF da 1ª Região, cujo aresto ficou ementado da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO ORDINÁRIA - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA - CONTRIBUIÇÃO AO SAT - MUNICÍPIO - DECRETO N. 6.042/2007: REENQUADRAMENTO DO GRAU DE RISCO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 1% PARA 2%) - VEROSSIMILHANÇA AUSENTE - AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1 -A antecipação de tutela passa necessariamente pela existência concomitante dos requisitos do art. 273 do CPC. Necessária, então, a ocorrência da verossimilhança da alegação e de fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação ou que fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu. 2 -A Lei n. 8.212, de 24 JUL 1991, estabeleceu em seu art. 22, II, que a alíquota da contribuição a cargo do empregador destinada ao custeio do

*Seguro de Acidente do Trabalho - SAT será fixada conforme o grau de risco da atividade preponderantemente desenvolvida (1%, 2% ou 3%, para risco leve, médio e grave respectivamente). O §3º do mesmo artigo confere a prerrogativa de o Poder Executivo alterar o enquadramento (dentre os graus de risco) dos empregadores para o efeito de estimular investimentos em prevenção de acidentes. 3 -Com amparo na citada legislação, o Anexo V do Decreto n. 3.048/99 (alterado pelo Decreto n. 6.042/2007), que relaciona as atividades preponderantes e correspondentes graus de risco, confere à Administração Pública o grau médio de risco (aliquota 2%). **Se o novo enquadramento não espelha o real grau de risco da Administração Pública é matéria que exige contraditório e dilação probatória completa**, não guardando verossimilhança suficiente em contraponto às presunções de legalidade e legitimidade de que gozam os atos administrativos normativos. 4 -Agravado de instrumento não provido. 5 -Peças liberadas pelo Relator, em Brasília, 19 de julho de 2011. , para publicação do acórdão.*

(AG 0012076-08.2011.4.01.0000 / PI, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.225 de 05/08/2011)

Desta feita, se o contribuinte não concorda com a imputação que lhe foi atribuída, qual seja, de que sua atividade preponderante é de Administração Pública em geral, cujo CNAE é o 8411-6/00, deveria ter feito prova em sentido contrário, o que não foi feito.

DAS MULTAS

No que se refere à multa de ofício aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

No relatório fiscal, a autoridade autuante elabora tabela comparativa de multas e menciona os fundamentos de sua aplicação, senão veja-se:

10. O crédito constituído foi apurado em seus valores originários, aplicando-se sobre os mesmos, os respectivos acréscimos legais (juros e multa) atualizados até 22/01/2010, bem como Multa de Ofício de 75%, conforme consta do relatório Discriminativo do Débito – DD, também parte integrante do Auto de Infração.

11. Cabe destacar que a Multa de Ofício de 75% foi lançada em face das alterações introduzidas na Lei n. 8.212/91, pela Medida Provisória n. 449, de 03/12/2008, publicada do Diário Oficial da União, de 04/12/2008, que determina o cumprimento do Inciso I, Artigo n. 44 da Lei n. 9.430/96, abaixo transcrito:

***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;*

12. Como as infrações tiveram parte dos fatos geradores anteriores à 03/12/2008, data da entrada em vigor da MP n. 449/2008, a multa aplicada observou o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea "c"), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente, conforme o quadro demonstrativo por competência abaixo e os relatórios demonstrativos denominados de Anexos I e II e que também fazem parte deste Relatório Fiscal.

No entanto, a forma pela qual foi elaborado o raciocínio está um tanto quanto equivocada, já que o fiscal deixou de dar a abrangência necessária ao art. 106 do CTN.

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

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

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

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

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

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

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

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

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

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

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

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Logo, deve ser excluída a multa de ofício de 75% até a competência 12/2008.

Quanto a multa por descumprimento de obrigação acessória, esta foi calculada sem a observância da retroatividade benigna, conforme se percebe do Anexo II do auto de infração, tendo sido imposta a partir da quantidade de segurados tem o sujeito passivo, multiplicando-se pelo valor mínimo, conforme segue:

1. A legislação previdenciária prevê, para a infração descrita no presente Auto, conforme o disposto na Lei nr. 8.212, de 24/07/1991, artigo 32, parágrafo 5., acrescentados pela Lei nr. 9.528, de 10/12/1997 e Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nr. 3.048, de 06/06/1999, artigo 284, inciso II (com a redação dada pela Decreto Nr. 4.729, de 09/06/2003) e artigo 373, com valores atualizados pelo artigo 8º, inciso V, da Portaria Interministerial MPS/MF N. 350, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2009 – DOU 31/12/2009, in verbis:

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do **caput** do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

*I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no **caput** do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:*

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>½ valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

Porém, deveria ter o fiscal trazido à baila o novo dispositivo gerado pela MP 449/08 e renovado na Lei 11.941/09. Ela inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91 e alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas ao inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, *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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).**

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Logo, quando houver descumprimento da Obrigação Acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, aplica-se a multa prevista acima. Ocorre que ela deverá ser aplicada da seguinte forma:

1. Pega-se o total das informações incorretas ou omitidas;
2. Divide-se o total em grupos de 10. Para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas será aplicada a multa de R\$ 20,00 (art. 32-A, I);
3. Além dessa multa, aplica-se a multa de 2% 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** (o que não ocorreu *in casu*), limitada a 20% (art. 32-A, II);
4. A multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00, para o caso da multa prevista no inciso I e R\$ 500,00 para a multa prevista no inciso II, ambos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (art. 32-A, § 3º, II).

Ressalta-se que a multa mínima deverá ser calculada observando-se a totalidade da autuação e não por período de lançamento.

Portanto, deve ser recalculada a multa como um todo, na forma acima descrita, para que só assim, possa-se visualizar qual a mais benéfica ao contribuinte, se a realizada na forma anterior (constante no anexo II do auto de infração, com base no número de segurados) ou da atual, art. 32-A.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso para determinar a aplicação da multa de ofício a partir da competência 12/2008 e determinar o recálculo da multa de mora até 11/2008, a primeira de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, e a segunda conforme art. 32-A, ambos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto