



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

**Processo n°** 13433.720896/2011-60  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.333 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2013  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE MOSSORÓ - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2008

**SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - ENQUADRAMENTO**

O fisco tem a prerrogativa de rever a qualquer tempo o auto enquadramento da empresa no correspondente grau de risco, observada a sua atividade preponderante e de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores

**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, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

**MULTA QUALIFICADA - DOLO NÃO CARACTERIZADO - INDEVIDA**

Para justificar a aplicação de multa qualificada é necessário um conjunto de condutas que demonstrem de forma inequívoca a intenção de sonegar do contribuinte. O mero erro de preenchimento de GFIP não demonstra a existência do dolo

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: a) em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008 inclusive, que seja aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%; e b) em relação ao período posterior, seja desqualificado o agravamento para redução da multa aplicada para 75%.

Julio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 5/15), os fatos geradores das contribuições descritas foram as remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços ao Município, as quais foram declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

A auditoria fiscal informa que o sujeito passivo declarou em GFIP, alíquota de contribuição para financiamento do RAT/GILAT correspondente a 1%, menor do que aquela que deveria ter sido informada, qual seja, 2%.

Entendeu a auditoria fiscal que de acordo com o Anexo V, citado no § 4º, do art. 202, do Regulamento da Previdência Social (decreto nº 3.048/1999), a atividade preponderante do contribuinte está enquadrada, na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, no código 8411-6 – Administração Pública em Geral, cuja alíquota corresponde a 2%.

O contribuinte informou em GFIP, o código CNAE 7511-6, inexistente na tabela atual, consignando a alíquota de 1% para o cálculo da contribuição para o RAT/GILRAT.

Em razão do reenquadramento efetuado pela auditoria fiscal, foi apurada a diferença de 1% entre o valor devido e o que foi recolhido e efetuado o presente lançamento.

Antes do lançamento, foi aberto prazo ao sujeito passivo, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 0001, de 06/06/2011, para que ele se pronunciasse acerca da divergência de alíquota apurada. No entanto, o contribuinte absteve-se de qualquer manifestação.

O lançamento em questão compreende competências antes e depois da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 8.212/1991 que alterou a sistemática do cálculo das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória relacionada com a GFIP.

Para o período anterior à vigência da citada MP, a auditoria fiscal, sob o argumento de apurar a situação mais benéfica ao sujeito passivo com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, efetuou o cálculo da multa pela legislação anterior e pela legislação superveniente, a fim de verificar a melhor situação para o contribuinte.

Assim, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar GFIP com omissões, prevista no art. 32, inciso IV e §5º, Lei nº 8.212/1991, com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 e comparou o resultado com a multa de ofício

prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

Do cálculo acima, restou mais benéfico ao sujeito passivo, a multa de ofício, prevista na legislação atual que foi aplicada em todo o lançamento.

Além disso, para as competências 12 e 13/2008, a auditoria aplicou multa qualificada, em dobro, com base no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a justificativa de que teria sido evidenciada a sonegação definida no art. 71, da Lei nº 4.502/1964.

A autuada teve ciência do lançamento em 25/08/2011 e apresentou defesa onde alega que o enquadramento efetuado pela auditoria fiscal foi equivocado, eis que o Município desenvolve atividades preponderantemente burocráticas que geram riscos leves.

Argumenta que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça também é no sentido de que o grau de risco será determinado pela atividade preponderante e não pela atividade registrada como CNAE principal e traz jurisprudência.

Entende que com amparo na jurisprudência do STJ, a contribuição ao RAT deve considerar a atividade econômica que agrega o maior número de trabalhadores, independente de esta atividade ser distinta do CNAE principal da empresa

Afirma que como o Município tem a maior parte de seus servidores públicos vinculados à área de educação, para ele a atividade preponderante exercida deve ser classificada como de ensino fundamental, CNAE 8513-9/00 – Ensino Fundamental e não Administração Pública em Geral.

Considera abusiva a aplicação da multa de ofício

Pelo Acórdão nº 11-36.217, a 7ª Turma da DRJ/Recife julgou o lançamento procedente e manteve o crédito em sua integralidade.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo onde repete as alegações de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

O lançamento em questão trata da diferença de contribuição do SAT, em razão do auto enquadramento efetuado pela recorrente ter sido considerado incorreto pela auditoria fiscal.

A recorrente recolhia a referida contribuição com base na alíquota de 1% e informou em GFIP, o código CNAE 7511-6, inexistente na tabela atual.

A auditoria fiscal, por sua vez, diante do fato de a recorrente ser um Município efetuou o reenquadramento da recorrente no código CNAE 8411-6 – Administração Pública em Geral, cuja alíquota corresponde a 2%.

Como argumento, a recorrente afirma que não seria devida a alíquota de 2%, uma vez que as atividades que desenvolve são meramente burocráticas em sua maioria atividades de ensino e que o CNAE adequado seria 8513-9/00 – Ensino Fundamental, atividade de risco leve.

Não confiro razão à recorrente.

O Decreto nº 3.048/1999 estabelece em seu artigo 202, incisos e parágrafos as alíquotas para os diferentes graus de risco, o conceito de atividade preponderante, a possibilidade de a empresa fazer o auto enquadramento, bem como a prerrogativa do fisco em rever esse auto enquadramento e efetuar a correção do auto enquadramento incorreto, conforme se verifica no trecho transcrito:

*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.*

§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).*

§6º *Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).*

O citado decreto traz em seu anexo V a Relação de Atividades Preponderantes e os correspondentes graus de risco, na qual consta o CNAE 8411-6/00 – Administração Pública em geral que é a classificação adequada à recorrente.

Assevere-se que a classificação prevê um risco médio, haja vista a diversidade de atividades desenvolvidas pela Municipalidade que não se resume a atividade de educação como quer fazer crer a recorrente.

É certo que com a aprovação do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011 fica definido que a atividade preponderante a ser considerada é por estabelecimento.

O citado parecer foi publicado por Diário Oficial da União de 15/12/2011, o qual dispôs o seguinte:

*"Contribuição Previdenciária. Alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT)."*

*Assunto: Contribuição Previdenciária. Alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). Grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.*

*Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.*

*Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

*Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011, de 10 de novembro de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa,*

*individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.*

A partir da publicação da aprovação do citado parecer, resta claro que, relativamente ao cálculo do grau de risco, deve-se observar a atividade preponderante desenvolvida em cada estabelecimento individualmente.

No entanto, a recorrente não pode se socorrer do parecer, uma vez que não possui estabelecimentos e, além disso, não fez prova de que a maioria de seus empregados desenvolveriam atividades ligadas à educação, conforme alegou.

Assim, resta correto o reenquadramento efetuado pela auditoria fiscal e o lançamento da diferença de alíquota.

Verifica-se que o lançamento em questão compreende competências anteriores e posteriores à edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009 e a auditoria, sob o argumento de observar a multa mais benéfica, aplicou a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em todo o período lançado.

O procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

**Lei nº 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: (...)*

*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;*

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *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).*

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*(...)*

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

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

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

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo dispõe os seguinte:

*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 (g.n.)*

O dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, deve-se cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual.

Outra questão que merece atenção é a qualificação da multa nas competências 12 e 13/2008, após a vigência da MP nº 449/2008.

A auditoria aplicou multa qualificada, em dobro, com base no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a justificativa de que teria sido evidenciada a sonegação definida no art. 71, da Lei nº 4.502/1964.

O art. 71 da Lei nº 4.502/1964 dispõe o seguinte:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou Retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua Natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a Obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

Depreende-se que para a qualificação da multa nos termos do artigo acima é necessária a caracterização de conduta dolosa, ou seja, a vontade livre e consciente de sonegar tributos.

No caso, o único fato descrito pela auditoria fiscal foi a informação incorreta em GFIP do código CNAE.

A meu ver, não pode ser considerada a existência de dolo numa conduta que até a superveniência da MP nº 449/2008 que introduziu a multa de ofício e sua qualificação era considerada mero descumprimento de obrigação acessória sujeita à multa e, inclusive, com a possibilidade de atenuação/relevação.

A informação incorreta em GFIP, tão somente, não pode justificar a qualificação da multa, situação em que é necessário um conjunto de condutas que demonstrem de forma inequívoca a intenção de sonegar do contribuinte.

Assim, nas competências 12 e 13/2008 deve ser excluída a qualificação da multa, mantendo-se a multa de ofício de 75%.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Processo nº 13433.720896/2011-60  
Acórdão n.º 2402-003.333

S2-C4T2  
Fl. 7

---

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que até a competência 11/2008 a multa seja calculada de acordo com o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores limitada a 75% e para as competências 12 e 13/2008 que seja aplicada apenas a multa de ofício de 75% sem qualificá-la.

É como voto.

Ana Maria Bandeira.