



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

Processo n° 13609.000593/2010-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.065 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A CARGO DA EMPRESA.
Recorrente SIDERURGICA BARÃO DE MAUÁ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. AFASTAMENTO DE VERBA DA BASE DE CÁLCULO. O Regimento Interno do CARF estabelece que as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça nos termos do art. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil devem ser reproduzidas pelos Conselheiros. O STJ reconheceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente e aviso prévio indenizado. 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), limitando-se ao percentual máximo de 75%, nos casos de descumprimento de obrigação acessória cumulada com não recolhimento da obrigação principal. Nos casos em que o recolhimento, apesar de em atraso, ocorreu de forma espontânea, aplicável, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, o disposto no artigo 32, § 5º cumulado com o artigo 35, ambos da Lei nº 8.212/91.

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 ao recurso para a exclusão dos valores relativos ao adicional de férias, auxílio-doença, auxílio-acidente e aviso prévio indenizado e para que os valores relativos 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, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

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

Relatório

Trata-se de crédito lançado referente a contribuição social destinada à Seguridade Social a cargo da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados omitidas na GFIP.

Relatório fiscal às fls. 78/86.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 92/113.

Às fls. 810/810v houve solicitação de diligência pela Auditora da DRJ para apurar, em suma:

- 1) Se houveram guias de recolhimento não consideradas no lançamento, o que poderia determinar sua retificação;
- 2) Se foi incluída na base de cálculo alguma verba de caráter indenizatório;
- 3) Por que as bases de cálculo do relatório de lançamento e do discriminativo de débito não coincidem;
- 4) Por que a ausência de lançamento no período de 12/2005 a 08/2006;
- 5) Apesar de a empresa informar a existência de trabalhadores expostos a agentes nocivos nas competências de 13/2006 e 13/2007, não se verifica lançamento nestas competências.

Às fls. 829/832, a diligência foi respondida com Informação fiscal segundo a qual:

- 1) Todos os parcelamentos efetuados pelo contribuinte foram devidamente deduzidos no lançamento. As GPS apresentadas pelo contribuinte nos códigos de parcelamento 4103, 4308 e 4200 não foram deduzidas das contribuições apuradas por tratar-se de pagamento de parcelamento de débitos confessados já deduzidos e relacionados no RDA;
- 2) Somente a GPS da competência 11/2005 deve ser considerada para retificação do débito apurado;
- 3) Não foram incluídas verbas de caráter indenizatório no auto de infração. A defesa apresentou resumos de folha sem discriminar quais verbas entende como indenizatórias, qual trabalhador e respectivo valor foi percebido, bem como não apresentou o recibo individual de pagamento;
- 4) Verificou-se que nas competências 12/2006 e 12/2007 houve erro na base de cálculo, devendo ser retificado o débito neste ponto para excluir o

débito de 12/2007 por inexistência de fato gerador e reduzir o débito de 12/2006 por retificação da base de cálculo;

- 5) Quanto à ausência de lançamento para as competências 12/2005 a 08/2006, esclarece que o adicional de SAT desse período foi incluso no parcelamento 60.357.399-1;
- 6) Sobre as competências 13/2006 e 13/2007, não houve lançamento porque o presente auto de infração diz respeito ao adicional de SAT não declarado em GFIP e nestas competências o adicional encontra-se declarado em GFIP.

Intimada do resultado da diligência, a Recorrente apresentou manifestação de fls. 835/856 reiterando todos os termos da impugnação.

Às fls. 860/862v a impugnação foi submetida a apreciação restando improcedente sob os seguintes fundamentos:

- 1) Para fins de lançamento, foram consideradas as últimas GFIPs enviadas e válidas antes do início do procedimento fiscal. Logo, eventuais retificações processadas após o início da ação fiscal não tem o condão de alterar o lançamento que foi realizado com base em documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo;
- 2) Quanto aos valores que o contribuinte alega ter incluído no parcelamento ou já recolhido em GPS, o resultado da diligência de fls. 829/832 demonstra que não há crédito a ser apropriado nesta autuação;
- 3) A Recorrente alega mas não demonstra a inclusão de verbas de natureza indenizatória no lançamento, sequer demonstrando o valor supostamente pago a esse título e quais segurados as receberam;
- 4) Houve alteração da legislação referente às penalidades e, a partir da publicação da MP nº 449/08, aos fatos geradores anteriores a ela deverá ser analisado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, conforme disposto no art. 106, CTN;
- 5) Os argumentos apresentados pelo sujeito passivo não têm o condão de alterar o lançamento. Entretanto, a fiscalização verificou o lançamento e informou que o mesmo deve ser retificado nos termos da tabela.

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 892/920, no qual alegou, em síntese que:

- 1) Preliminarmente, houve violação ao contraditório e a ampla defesa da Recorrente uma vez que, ao decidir por insuficientes os documentos apresentados pela defesa deveria o julgador realizar diligências a fim de esclarecer os argumentos trazidos, no exercício da função precípua para busca da verdade real;
- 2) No mérito, as contribuições previdenciárias referentes às competências de novembro de 2005 e abril de 2007 a dezembro de 2007 foram devidamente pagas, devendo estes valores ser deduzidos da autuação;

- 3) A Recorrente aderiu a parcelamentos para saldar seus débitos tributários;
- 4) O adicional do RAT deve incidir apenas sobre a remuneração paga aos segurados, não podendo as verbas de natureza indenizatória comporem a base de cálculo;
- 5) O artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 expressamente reconhece a não inclusão de verbas desprovidas de índole remuneratória no salário de contribuição, tais como a importância recebida a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, os ganhos eventuais, os benefícios previdenciários e os decorrentes de dispensa sem justa causa, entre outros;
- 6) As verbas pagas a título de auxílio-doença, auxílio-acidente, adicional de férias, salário-maternidade, aviso prévio indenizado e respectivo décimo terceiro, férias e adicional constitucional, hora extra, adicional noturno, insalubridade e de periculosidade, salário-família, auxílio-educação, auxílio-creche e férias indenizadas possuem natureza indenizatória e não são objeto de incidência de contribuições previdenciárias;
- 7) Ilegalidade da taxa SELIC;
- 8) Caráter confiscatório da multa aplicada vez que desproporcional.

Ao final, requereu a procedência do recurso e, alternativamente, a aplicação dos juros previstos no art. 161, § 1º do CTN e a redução das multas aplicadas.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Preliminar – Violação ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal

Pretende a Recorrente seja declarada nula a i. decisão proferida pela DRJ sob o fundamento de que teria ferido o contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

De acordo com a Recorrente, o julgador de primeira instância ao mencionar que a Recorrente não demonstrou nos documentos juntados quais verbas possuíam caráter indenizatório, tinha por obrigação funcional converter o julgamento em diligência para apuração e busca da verdade real.

Não merece guarida.

O Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, prevê:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Em complemento, o artigo 18 do mesmo diploma assim dispõe:

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

Nos termos dos dispositivos supra, a prova documental e o requerimento de diligências eventualmente dadas como necessárias devem ser realizados no momento da impugnação, a pedido da empresa autuada. À autoridade julgadora cabe, tão somente, a prerrogativa de realização de diligências quando julgá-las necessárias.

No caso em tela, a Recorrente não requereu qualquer diligência em sede de impugnação, muito menos trouxe maiores esclarecimentos que demonstrassem a não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas mencionadas.

A lei de processo administrativo fiscal dá à autoridade a opção – não a obrigação – de solicitar diligências para esclarecer questões que a impugnante deixa de trazer, com exceção das questões de ordem pública, que independem de requerimento da parte interessada.

Ainda mais, naquilo que a autoridade entendeu como necessário, solicitou diligência (fls. 810/810v) respondida às fls. 829/832, sendo a Recorrente, inclusive, intimada a se manifestar. Naquele momento foi dada a oportunidade para que a Recorrente esclarecesse a questão das verbas indenizatórias, conforme levantado na Informação Fiscal.

Assim, não há que se falar em nulidade da r. decisão.

No Mérito

Da dedução de valores supostamente recolhidos ou parcelados

Alega a Recorrente que a fiscalização, ao lavrar o auto de infração, deixou de considerar para fins de dedução os valores recolhidos no momento devido, bem como os valores objeto de parcelamento.

Sobre isto, o Auditor Fiscal, às fls. 829/832 esclareceu que todos os parcelamentos efetuados pelo contribuinte foram devidamente deduzidos no lançamento.

Esclareceu também que “as GPS apresentadas pelo contribuinte nos códigos de parcelamento 4103, 4308 e 4200 não foram deduzidas das contribuições apuradas por tratar-se de pagamento de parcelamento de débitos confessados já deduzidos e relacionados no RDA”, devendo apenas a GPS da competência 11/2005 ser considerada para retificação do débito apurado.

Ressalte-se que a Recorrente foi intimada desta informação fiscal e não logrou êxito em demonstrar que o resultado diverge da realidade. Portanto, acolhida a conclusão da informação fiscal neste ponto, não havendo mais o que considerar.

Das verbas de caráter indenizatório

A Recorrente, em sede de recurso, arrola diversas verbas que entende como sendo de caráter indenizatório e, para confirmar suas alegações, junta aos autos resumos de folha de pagamento.

São estas as verbas mencionadas: auxílio-doença, auxílio-acidente, adicional de férias, salário-maternidade, aviso prévio indenizado e respectivo décimo terceiro, férias e adicional constitucional, hora extra, adicional noturno, insalubridade e de periculosidade, salário-família, auxílio-educação, auxílio-creche e férias indenizadas.

Não tendo a Recorrente demonstrado os fundamentos pelos quais entende pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre as referidas verbas, limitando-se a caracterizá-las como de natureza indenizatória, resta a este julgador tratar individualmente apenas das verbas julgadas em sede de repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça como não incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. São elas: terço constitucional de férias, afastamento nos 15 primeiros dias de auxílio doença e auxílio acidente e aviso prévio indenizado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...] 1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas".

[...] 2.2. Aviso Prévio Indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador,

nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

3. Conclusão.

Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço

constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(STJ, REsp 1.230.957, S1 – Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 18/03/2014)

Em complemento, assim dispõe o Regimento Interno do CARF:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sendo assim, considerando que o STJ reconheceu a não incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de terço de férias, afastamento e aviso prévio indenizado, dou provimento a esta parte do recurso voluntário, nos termos do art. 62-A do RICARF, para excluir estes valores da base de cálculo.

Da Aplicação da SELIC

A Recorrente alega a inconstitucionalidade da aplicação da SELIC. Pretende o reconhecimento neste sentido.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 161, prevê expressamente a possibilidade de lei fixar juros diversos do quanto por ele previsto:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Em complemento, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 89, § 4º, prevê:

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 4º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente

ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já pacificou entendimento, inclusive mediante Súmula, a respeito da aplicação da SELIC para aplicação de juros nos casos referentes às contribuições previdenciárias:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Ademais, não cabe a este Conselho discutir quanto ao caráter remuneratório da Taxa SELIC, pois a Administração Pública é regida pelo Princípio da Legalidade e, sendo assim, deve respeito às normas vigentes.

Destarte, patente o indeferimento do pedido de redução da taxa SELIC a 1% ao mês, bem como sua exclusão.

Da Multa aplicada

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, 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 nº 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 (art. 35 da Lei 8.212/1991).

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 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:

Lei 9.430/1996:

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 destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece 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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores (aqueles em que houve pagamento em atraso), são 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, a 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.

A regra acima mencionada, portanto, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Não é o caso.

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 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. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Assim, nas competências em que não houve declaração em GFIP e recolhimento da obrigação principal, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa

constante do art. 106 do CTN, necessária a verificação da penalidade mais benéfica, com limite ao percentual de 75%.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e a ele dou parcial provimento para reconhecer a exclusão dos valores pagos a título de terço de férias, afastamento nos 15 primeiros dias do auxílio doença/acidente e aviso prévio indenizado, bem como para limitar a aplicação da penalidade a 75%.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.