



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

Processo nº 13864.000348/2010-69
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.373 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. PARCELA SEGURADOS
Recorrente GAPC - GRUPO DE APOIO A PESSOA COM CÂNCER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. ESTABELECIDO NO CTN.

Avenças particulares não podem ser opostas ao Fisco com o escopo de afastar a responsabilidade tributária prevista em lei.

CISÃO PARCIAL.

A sociedade que sofreu cisão parcial não pode exigir que as contribuições em questão sejam cobradas da sociedade que absorveu parcela do seu patrimônio.

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 nº 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 e contribuintes individuais, concernente à contribuição previdenciária desses segurados não retidas e não recolhidas, para as competências 01/2007 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 69/75) informa que as remunerações foram apuradas nas folhas de pagamento elaboradas pela empresa. Exigem-se no lançamento as contribuições decorrentes destas folhas de pagamento que não haviam sido declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Quanto aos contribuintes individuais, informa a Fiscalização que se trata de pró-labore pago aos dirigentes da sociedade.

Os valores das contribuições sociais apuradas foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **Levantamentos F0, F1 e F2 - "Valores em folhas de pagamentos, porém não declaradas em GFIP: Empregados"** → apuração das bases de cálculo por meio das folhas de pagamento de empregados apresentadas e de seus resumos – vide Tabela 2; descontados os valores de bases de cálculo informadas em GFIP apresentadas antes do início da ação fiscal. A Tabela 2 demonstra o cálculo dos valores apurados;
2. **Levantamento N0 - "Folhas de Pro-Labore"** → apuração da base de cálculo nas folhas de pagamento de pró-labore.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/09/2010 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 103/148), alegando, em síntese, que:

1. todos os documentos requisitados pela Fiscalização foram apresentados, com exceção daqueles que instruem o processo penal movido contra ex-dirigentes da impugnante;
2. goza da imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 e do § 7º do artigo 195, ambos da Constituição Federal, regulamentados pelo artigo 14 do CTN, não havendo incidência das contribuições patronais;
3. por força de decisão judicial transitada em julgado, as responsabilidades trabalhistas e tributárias da impugnante ficam adstritas aos estabelecimentos localizados nas cidades de Taubaté,

São José dos Campos, Mogi das Cruzes, Volta Redonda e Vitória, devendo ser revista a extensão da autuação;

4. destaca que eventual inadimplemento se deveu a dificuldades financeiras decorrentes de dívidas deixadas pela administração anterior. Teve que optar entre o pagamento a seus funcionários e o recolhimentos dos tributos, o que afasta a ocorrência de dolo;
5. requer que seja realizada diligência fiscal junto à 2ª Vara Criminal de Curitiba (Processo nº 2006.0013555-1) a fim de que se analisem os documentos referentes ao ano de 2006. Informa que o pedido formulado para a liberação dos documentos não foi respondido pelo juiz. Caso não sejam aceitos seus argumentos, requer a realização de perícia técnica com a finalidade de apuração das informações necessárias para o parâmetro de apuração da multa, visando a resposta dos seguintes quesitos: (i) a documentação física com todas as informações solicitadas pela fiscalização está existe e está disponível? Em qual local? (ii) existe movimento de receitas devidamente escriturado? Em qual livro? Em qual local? (iii) em caso de omissões ou erros nos livros contábeis, é possível apurar-se as respectivas informações em documentos e registros físicos ou digitais? Em qual local? (iv) é apurável a receita e informações do contribuinte, exigidas pela fiscalização? De que forma? e (v) restam atendidos os requisitos para fruição da imunidade constitucional condicionada (art. 105, VI, "c", 195, § 7º da CF88 c/c art.14 do CTN).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-32.726 da 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 445/448, Volume III, processo 13864.000345/2010-25) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação (fls. 486/496, Volume III, processo 13864.000345/2010-25).

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

No que tange às alegações de imunidade e suspensão em relação ao crédito tributário discutido, cumpre esclarecer que o presente processo trata exclusivamente da parcela concernente às contribuições dos segurados e não retidas em época própria. Logo, a questão acerca da isenção das contribuições previdenciárias patronais é absolutamente impertinente.

A Recorrente alega revisão, cancelamento;ou suspensão da punição, por ter apresentado todas informações possíveis, não incorrendo em negativa de cumprir qualquer determinação feita pelo Fisco, não sendo cabível o arbitramento milionário efetuado.

Tal alegação é infundada, eis que os valores lançados foram obtidos em documentos fornecidos pela própria Recorrente. O Fisco relatou, com clareza, que os fatos geradores foram constatados nas folhas de pagamento elaboradas e apresentadas pela empresa.

Portanto, não houve qualquer necessidade de aferição indireta das contribuições exigidas, posto que os documentos apresentados pela empresa foram suficientes para a apuração dos valores lançados.

A Recorrente solicita que seja realizada diligência perante a 2ª Vara Criminal de Curitiba (PROCESSO 2006.0013555-1) a fim de obter-se a verificação dos documentos referentes ao ano objeto da suspensão, devendo ser levado em conta que o pedido para liberação dos documentos, realizado pelo contribuinte, que restou sem resposta pelo Juízo.

Tal solicitação é impertinente à questão instaurada no presente processo, eis que os elementos probatórios constantes dos autos noticiam que não há documentos apreendidos que possam influenciar no presente julgamento.

Ademais, a simples alegação de que os documentos relativos ao ano de 2006 teriam sido apreendidos pelo Poder Judiciário é inoportuna ao presente lançamento fiscal, eis que se trata de fatos geradores ocorridos nas competências 01/2007 a 12/2008.

Logo, a alegação da Recorrente ora examinada é genérica, inoportuna e impertinente ao presente processo, com isso não será acatada.

A Recorrente alega que existe decisão judicial transitada em julgado que determinou que a sua responsabilidade fiscal ficaria restrita apenas as unidades ativas localizadas nas cidades de Taubaté, São José dos Campos, Mogi das Cruzes, Volta Redonda e Vitória.

Tal alegação não será acatada, eis que o contexto fático, corroborado com os elementos probatórios juntados aos autos, demonstra que a relação empregatícia estava estabelecida entre a Recorrente e os segurados que serviram de base para apuração dos valores lançados no presente processo.

Por outro lado, a homologação judicial não possui os efeitos pretendidos pela Recorrente, eis que se trata de uma decisão proferida com o objetivo de extinguir o processo e vincular as partes ao que foi acordado. Não podendo ser oponível a terceiros que não integraram a relação processual.

O que torna obrigatória a transação efetuada não é a homologação judicial, mas o acordo de vontades. Esse entendimento é extraído da doutrina balizada de MARCUS VINICIUS RIOS GONÇALVES (Direito Processual Civil Esquematizado. São Paulo : Saraiva, 2011, pág. 435) que registrou: “(...) *A sentença é proferida apenas para extinguir o processo, mas não é ela que confere obrigatoriedade ao acordo*”. Por isso, os efeitos da sentença homologatória decorrem do negócio jurídico homologado, sendo que o objeto da decisão é a transação, o negócio celebrado entre os litigantes. Como a transação é negócio jurídico civil, a sentença homologatória não opera os seus efeitos para terceiros.

Com isso, o que se deve observar é os efeitos da coisa julgada e sua repercussão perante terceiros. No processo individual, é necessário lembrar que a coisa julgada produz efeitos *inter parte* (artigos 468 e 472 do Código de Processo Civil). Esta é a regra no processo individual: a coisa julgada funciona para as partes e se dá independente se ocorreu em razão da falta de provas ou não, impedindo a pretensão de outra ação individual.

Código de Processo Civil (CPC):

Art. 468. A sentença, que julgar total ou imparcialmente a lide, tem força de lei nos limite da lide e das questões decididas.

(...)

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

No âmbito tributário, tem regra específica que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo, nos termos do art.123 do CTN.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Percebe-se, então, que o acordo homologado judicialmente somente possui efeitos entre as partes, não podendo o Fisco ser compelido a respeitar os seus termos. Assim, a Recorrente é diretamente responsável, perante o Fisco, pelo pagamento dos tributos relativos aos segurados obrigatórios do RGPS que lhe prestaram serviços.

Ressalta-se que o CTN não dispõe sobre a coisa julgada parcial em seu artigo 132, *in*

verbis:

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

Autenticado digitalmente em 08/02/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 08/02/20

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/02/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Na contextualização da questão fática, ficou devidamente assentada, na decisão de primeira instância, que os segurados prestaram serviços a Recorrente, nos seguintes termos:

“(...) Para o período subsequente, percebe a exigência de tributos no período de 11/2008 a 13/2008 para os seguintes estabelecimentos: 04.560.782/0001-74 (Taubaté), 04.560.782/0002-55 (Campinas), 04.560.782/0004-80 (Santos), 04.560.782/0016-50 (Natal), 04.560.782/0019-01 (Mogi das Cruzes), 04.560.782/0022-07 (Volta Redonda), 04.560.782/0024-60 (Belo Horizonte), 04.560.782/0025-41 (Guarulhos), 04.560.782/0026-22 (Serra/ES), 04.560.782/0027-03 (João Pessoa) e 04.560.782/0034-32 (Votuporanga).

Apesar de estarem incluídos estabelecimentos que passariam à nova entidade, verifica-se que as informações foram obtidas nas folhas de pagamento elaboradas pela própria impugnante, ou seja, foi ela mesma que admitiu ter contratado o serviço de segurados para trabalharem nos estabelecimentos de Campinas, Santos, Natal, Belo Horizonte, Guarulhos, João Pessoa e Votuporanga.

Isto ocorreu porque, segundo a "Ata de Reunião de Diretoria da Associação Grupo de Apoio a Pessoas com Câncer (GAPC)", a fls. 408/409, a transferência dos bens ficou autorizada apenas em 10 de dezembro de 2008. A data da efetiva transferência não está demonstrada nos autos, podendo se confirmar apenas que a mencionada ata foi registrada no órgão competente em 05 de maio de 2009.

Assim, mesmo que o acordo judicial tenha sido firmado em outubro, a impugnante continuou responsável pelos estabelecimentos pelo menos até dezembro de 2008, quando foi autorizada a transferência dos bens para a nova entidade.

Concluindo, todos os fatos geradores ocorreram em período em que a impugnante havia contratado os serviços dos segurados. Não se exigem contribuições incidentes sobre remunerações de segurados contratados pela nova entidade. (...)”

Diante disso, entendo que o acordo homologado judicialmente não tem o condão de transferir a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, pois os segurados prestaram serviços a Recorrente, sendo esta que deve recolher os tributos devidos.

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. 01/148) 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 nº 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 nº 70.235/1972 – na redação dada pela Lei nº 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) nº 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 nº 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 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;

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 nº 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 nº 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo 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.

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 nº 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 [...]”.

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 nº 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 nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009.

Lei nº 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 nº 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 nº 8.212/1991 (acrescentado pela Lei nº 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 nº 9.430/1996.

Lei nº 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 nº 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 deixa 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 nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 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 nº 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores.

Ronaldo de Lima Macedo.