



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

**Processo n°** 13864.720094/2011-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.572 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2013  
**Matéria** SAT/RAT - Contribuinte Individual- Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores  
**Recorrente** VALTRA DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2007

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT.

A alíquota da contribuição para o SAT deve ser 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.

**MULTA MORATÓRIA**

A multa moratória deve ser aplicada conforme previa o art. 35 da Lei n° 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/12/2008, competência anterior à vigência da MP 449/2008.

**AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.**

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei n° 8.212/91.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N° 449. REDUÇÃO DA MULTA.**

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**Recurso Voluntário Mantido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso no que se refere aos Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD 37.318.381-0 e AIOP DEBCAD 37.318.382-8, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). Por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso no que se refere ao AIOP DEBCAD 37.318.383-6, relativo a diferenças na alíquota de Seguro Acidente do Trabalho. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA DEBCAD 37.318.380-1, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, e para excluir do cálculo da multa os fatos geradores relativos a diferenças de alíquota do Seguro Acidente do Trabalho.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luís Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro.

## Relatório

O presente PAF – Processo Administrativo Fiscal contém os seguintes Autos de Infração de Obrigação Principal e Acessória:

AIOP DEBCAD 37.318.381-0, referente às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, relativas a pagamentos efetuados aos mesmos e apurados através do exame das DIRF'S elaboradas pela autuada nos códigos 0588 e 0916, onde constavam valores a título de Rendimentos do Trabalho ou Prêmios Obtidos por pessoas físicas sem vínculo empregatício e pagos por prestação de serviços em “Intermediação de Vendas”, no período de 01/2006 a 12/2006, 02/2007, 05/2007 e 08/2007;

AIOP DEBCAD 37.318.382-8, referente à cota do segurado contribuinte individual, no mesmo período e sobre a mesma base citada acima;

AIOP DEBCAD 37.318.383-6, relativo às diferenças na alíquota do Seguro Acidente do Trabalho, no período de 01/2006 a 05/2007. O Fisco constatou que embora a autuada tivesse informado corretamente, de acordo com a atividade preponderante, o seu CNAE Fiscal nas GFIP's, do período de 01/2006 a 05/2007, houve inexatidão na informação prestada quanto a alíquota aplicada. No período de 01/2006 a 05/2007, o CNAE Fiscal da empresa era 29.30-7-00 Fabricação de Tratores Agrícolas, Peças e Acessórios, com uma alíquota de 3%, enquanto a autuada informou para o CNPJ 61.076.055/0007-65 , 2% e para o CNPJ 61.076.055/0009-27, 1%; e

AIOA DEBCAD 37.318.380-1, lavrado em virtude do descumprimento do artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com multa punitiva aplicada conforme dispõe o artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por não ter informado na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP da competência 07/2006 toda a remuneração paga aos contribuintes individuais e por ter informado erroneamente a alíquota do SAT.

Os Autos de Infração foram lavrados em 08/08/2011 e cientificados ao sujeito passivo em 10/08/2011.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 353/361, julgou a autuação procedente em parte para excluir as competências até 07/2006, pela decadência quinquenal, com base no artigo 150§4º do Código Tributário Nacional.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que efetuou o pagamento, com descontos, da parte dos débitos versados nos AI's 37.318.381-0 e 37.318.382-8 , relativos a fatos geradores posteriores a 08/2006, e em

vista da decadência reconhecida pela decisão de primeira instância, requer que o CARF, reconheça a extinção do crédito tributário;

- b) a nulidade dos AI's em razão da equivocada metodologia empregada para aferir a multa mais benéfica, porque comparou multa de ofício com uma soma entre duas multas de natureza diversas da multa de ofício, quais sejam a multa moratória e a multa por descumprimento de obrigação acessória;
- c) é impossível cumular multa de mora e multa por descumprimento de obrigação acessória, assim como comparar grandezas de natureza jurídica diversas
- d) o AI relativo à GFIP quanto à diferença de alíquota é improcedente porque os fatos geradores foram informados, só havendo entendimento diverso quanto à alíquota aplicada. Portanto, não pode ser aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória;
- e) a Portaria Interministerial MPS/MF n.º 407, de 14/07/2011, não pode retroagir para prejudicar o contribuinte;
- f) que o Acórdão recorrido é ilegal porque afrontou o Princípio da Retroatividade da lei mais benigna e atualizou dívida antes de seu vencimento;
- g) a majoração dos valores de multa é inconstitucional;
- h) incorreção no cálculo da multa do auto de infração de GFIP porque foram considerados todos os empregados da empresa, quando deveriam ser considerados apenas os beneficiários alocados nas filiais autuadas;
- i) que o auto de infração de GFIP está decadente, posto que a competência 07/2006 já sofreu homologação tácita;
- j) que tem direito de apurar o grau de risco do RAT com base na atividade preponderante de cada estabelecimento e não em toda a empresa, como quer a fiscalização;
- k) que o Superior Tribunal de Justiça entende que o grau de risco de SAT/RAT deve se dar por estabelecimento;
- l) que o critério defendido pela fiscalização é ilegal, discorre sobre o assunto e faz referência à jurisprudência.

Requer o provimento do recurso para reconhecer a nulidade dos AI's 37.318.380-1 e 37.318.383-6, em vista da equivocada metodologia empregada para aferir a multa mais benéfica; reconhecer a decadência da multa lançada no AI 37.318.380-1. No mérito, requer a improcedência do AI 37.318.383-6, e o conseqüente cancelamento do débito

Processo nº 13864.720094/2011-80  
Acórdão n.º **2302-002.572**

**S2-C3T2**  
Fl. 958

---

porque contraria a Súmula 351, do STJ. Requer, por fim, a intimação dos patronos para sustentação oral.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Não vislumbro a tese de nulidade dos Autos de Infração, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;*  
*(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Quanto ao tema da decadência, faço referência a que já foi observada pela decisão recorrida a regra contida no artigo 150§ 4º do Código Tributário Nacional – CTN, extinguindo o crédito lançado nas competências de 01/2006 a 07/2006, em todos os Autos de

Infração de Obrigação Principal, pela homologação tácita prevista no artigo 156, inciso VII do mesmo diploma legal.

Todavia, a recorrente requer também a extinção do Auto de Infração de Obrigação Acessória, com base nos mesmos dispositivos legais acima elencados.

Ocorre que as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, devendo ser observada a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional -CTN. Assim, quando há o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Destarte, no processo relacionado pela recorrente, por se tratar de Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória - AIOA, onde não há hipótese de recolhimento antecipado, aplica-se o artigo 173, I do CTN, onde a competência 07/2006, constante do AIOA não se encontra decadente. A decadência pelo artigo 173, I atinge as competências até 11/2005, período que não consta da autuação:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Portanto, não há reparos a fazer na decisão recorrida quanto à decadência.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

Com relação aos AIOP's 37.318.381-0 e 37.318.382-8, que tratavam das contribuições patronais e relativas à cota dos segurados contribuintes individuais respectivamente, no período de 01/2006 a 08/2007, deixo de me manifestar, porquanto a própria recorrente arguiu na peça recursal, que procedeu aos recolhimentos das competências posteriores a 07/2006 (última competência decadente), não discutindo a matéria.

Assim, me reporto ao disposto no art. 17 do Decreto n° 70.235/72, onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada, com exceção das matérias que podem ser conhecidas independentemente de impugnação, como a decadência.

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n° 9.532, de 1997)*

No que se refere ao SAT, a exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1998, nestas palavras:

*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 11/12/98)*

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

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

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

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

*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 ensinar 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 O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.*

...

*§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

*§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

*§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003).*

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99) que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, repele-se a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Nesse sentido já decidiu o STF, no RE nº 343.446-SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003, cuja ementa transcrevo:

**“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI 7.787/89, ARTS. 3º E 4º; LEI 8.212/91, ART. 22, II, REDAÇÃO DA LEI 9.732/98. DECRETOS**

612/92, 2.173/97 E 3.048/99. C.F., ARTIGO 195, § 4º; ART. 154, II; ART. 5º, II; ART. 150, I.

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

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

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

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

V. - *Recurso extraordinário não conhecido."*

Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau risco de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, o Regulamento é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Todavia, no caso presente, a recorrente se insurge contra as diferenças de alíquotas lançadas, arguindo ilegalidade na apuração do grau de risco pela atividade preponderante da empresa como um todo.

Com referência à matéria, me reporto ao Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional n.º 2120/2011, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual se posiciona pela individualização na apuração do grau de risco de cada estabelecimento filial com CNPJ próprio, como no caso em exame:

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

*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. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à*

*matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.*

Corroborar o posicionamento adotado pelo Parecer o Ato Declaratório n.º 11/2011, da PGFN, que assim dispôs :

***A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, **DECLARA** que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante:***

***“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de 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.”***

Destarte, como comprovado nos autos a existência de filiais com CNPJ próprios, está correta a aplicação de alíquotas individualizadas pela atividade de cada estabelecimento, conforme disposto pelo Parecer e Ato Declaratório acima citados.

Desta forma, deixo de me manifestar sobre as arguições da recorrente quanto à informação do SAT/RAT nas GFIP's, porquanto as diferenças lançadas quanto ao SAT/RAT devem ser excluídas do lançamento dos AIOP e AIOA.

Com referência ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória e a alegação de que as contribuições previdenciárias já estão decaídas na competência 07/2006 e por isso não há obrigatoriedade da informação em GFIP, não confiro razão à recorrente, posto que já foi visto que tal competência mantém-se hígida quanto ao cumprimento das obrigações acessórias.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

Descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o auto de infração. A penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

Portanto, as obrigações são distintas e no caso da decadência, embora o tributo não possa mais ser cobrado pelo fisco, ainda persiste a obrigação acessória quanto à declaração em GFIP, que não estava decadente quando da ciência da autuação pelo sujeito passivo

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento

definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao não informar os todos os valores relativos aos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, a recorrente infringiu o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

*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:*

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

*II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições*

*previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

*III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

*§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.*

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

As arguições da recorrente acerca de que o número de empregados deveria se restringir aqueles diretamente envolvidos na infração e não ao número de segurados da empresa, são inócuas, porquanto não estão ao abrigo da legislação vigente à época dos fatos geradores.

A atualização do valor mínimo utilizado como base para o cálculo da multa em relação ao número de segurados está amparada pelo artigo 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99.

Entretanto, é de se ver que as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, já na redação da Lei n.º 11.941/2009, nestas palavras:

*“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:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*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.*

*§ 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*

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

No caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto a aplicação de multa tanto nos autos de infração de omissão de fatos geradores em GFIP, quanto nos autos de infração de obrigação principal, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

*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)*

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

A multa para o AIOA 37.318.380-1, deve ser aplicada na forma do art.32 A, I da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Quanto aos AIOP's Autos de Infração de Obrigação Principal: 37.318.381-0; 37.318.382-8 e 37.318.383-6, é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.

Desta forma, deve ser aplicada a multa de mora como consta do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências remanescentes dos AIOP's acima citados.

Pelo exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso para excluir o lançamento referente às diferenças da alíquota do SAT/ RAT, para que a multa seja aplicada observando as disposições do artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD's : 37.318.381-0; 37.318.382-8 e

Processo nº 13864.720094/2011-80  
Acórdão n.º **2302-002.572**

**S2-C3T2**  
Fl. 964

---

37.318.383-6, e para que a multa para o Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.318.380-1, seja aplicada na forma do art.32 A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

CÓPIA