



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

Processo n° 14337.000123/2010-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.165 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA PAGAMENTO
Recorrente ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. FOLHA PAGAMENTO.

A base de cálculo decorre das folhas de pagamento dos segurados empregados, consubstanciada na documentação contábil da Recorrente. Assim, os valores apurados estão em conformidade com o art. 142 do CTN.

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%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, 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 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996. Vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa integral.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

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, concernente à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 05/2005 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 96/106) informa que o fato gerador decorre do pagamento de remuneração aos seus segurados empregados. Noticia que o lançamento constitui-se, nos seguintes levantamentos não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social (GFIP):

1. **FN - FOLHA DE PAGAMENTO** → período 06/2005 a 09/2005, 12/2005 a 12/2006, relativo às contribuições previdenciárias, incidentes sobre as diferenças encontradas entre os valores a maior constantes das folhas de pagamento em confronto com as remunerações informadas em GFIP, conforme planilha FOLHA DE PAGAMENTO - REMUNERAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO NÃO INFORMADA EM GFIP, anexada ao Auto de Infração DEBCAD n° 37.224.793-8;
2. **FN1 - FOLHA DE PAGAMENTO** → refere-se aos mesmos fatos geradores descritos no levantamento FN, acima, desta feita para as competências 05/2005, 10/2005, 11/2005 e 13/2006, sendo que neste foi aplicado a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme o disposto no art. 35-A da Lei 8.212/1991, sobre a contribuição líquida apurada, também em observância às disposições contidas na letra “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 31/05/2010 (fls. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 111/135), alegando, em síntese:

1. a fiscalização teria lavrado o presente Auto de Infração, em razão da não disponibilização de informação nas GFIP mensais, sobre a sujeição de determinados empregados a agentes nocivos, entendendo que os valores lançados seriam decorrentes do adicional da contribuição previdenciária para financiamento dos benefícios previdenciários concedidos em função do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a teor do § 6º do art. 57 da Lei 8.213/1991.

2. nesta linha, a impugnação de fls. 111/135, em síntese defende que os empregados da autuada não ficariam expostos a quaisquer dos agentes nocivos, químicos, físicos e biológicos, ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão de aposentadoria especial, de que trata o art. 57, da Lei 8.213/1991, consoante o LTCAT, e outros documentos em anexo. Transcreve em sua defesa o art. 57, § 6º e o art. 58 da Lei nº 8.213/1991, o inciso II do art. 22 da Lei 8.212/1991, bem como o Anexo IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, que trata da classificação dos agente nocivos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belém/PA – por meio do Acórdão 01-22.082 da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 337/342) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

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.

A Agência da Receita Federal do Brasil (DRF) em Abaetetuba/PA encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

A alegação da Recorrente cinge-se em demonstrar que seus empregados não ficariam expostos a quaisquer dos agentes nocivos, químicos, físicos e biológicos, ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, considerados para fins de concessão de aposentadoria especial, como se o lançamento ora contestado fosse referente ao adicional de que trata o § 6º do art. 57 da Lei 8.213/1991, que prevê, para o custeio da aposentadoria especial, o acréscimo das alíquotas da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei 8.212/1991, para doze, nove, ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado da empresa.

Tal alegação da Recorrente é genérica e impertinente à matéria referenciada no presente processo, eis que os valores lançados referem-se às rubricas, Empresa (patronal) e SAT/GILRAT, com base nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/1991, não havendo qualquer valor referente ao adicional de que trata o art. 57, § 6º, da Lei 8.213/1991. Essa constatação está devidamente clarificado nos relatórios e Discriminativos que compõem o Auto em questão: Relatório Fiscal (RF), fls. 96/106, que discrimina o fato gerador apurado; Discriminativo do Débito (DD), fls. 05/07, que discrimina, inclusive as rubricas e as alíquotas, aplicadas sobre as bases de cálculo apuradas; e o Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD), fls. 08/10, que informa ao contribuinte, os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, por rubrica lançada.

Assim, não acato a alegação da Recorrente de que seus empregados não ficariam expostos a quaisquer dos agentes nocivos, químicos, físicos e biológicos, já que o lançamento não se refere ao adicional de que trata o art. 57, § 6º, da Lei 8.213/1991.

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 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 8.212/1991¹).

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 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

¹ Lei 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:

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 destempe 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.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, 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 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 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 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.

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 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 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 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 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 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 conseqüentemente 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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, 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). 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. Neste caso, 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, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do **recurso voluntário** 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 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.