



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

Processo n° 15563.720133/2012-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.504 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente MUNICÍPIO DE RESENDE - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIVERGÊNCIA GFIP / FOLHA DE PAGAMENTO. DIFERENÇAS APURADAS. ESCLARECIMENTOS. RECUSA. LANÇAMENTO.

Constatada a existência de divergência entre as bases de cálculo contidas nas folhas de pagamentos e as declaradas em GFIP, cumpre à fiscalização realizar o lançamento das diferenças apuradas, vez que, intimada, deixou de prestar os esclarecimentos necessários.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar **provimento parcial ao recurso voluntário** para que seja aplicada a multa de mora considerando

às disposições contidas no artigo 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.

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 455 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se no presente processo de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura do auto de infração nº 37.324.069-4, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e não recolhidas integralmente, no período de 01 a 12/2008.

2. No relatório fiscal de fls. 14/21 a fiscalização informou, em síntese, que:

2.1. O presente processo teve por objeto o lançamento das contribuições decorrentes das diferenças de base de cálculo apuradas no confronto das folhas de pagamentos com as GFIP, bem como das contribuições resultantes da utilização da alíquota GILRAT no percentual de 2%, além das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos dirigentes do Município;

2.2. Verificou que a base de cálculo do INSS nas folhas de pagamentos era maior que a informada nas GFIP, razão pela qual solicitou esclarecimentos ao contribuinte, através do TIF nº 4, mas não obteve a elucidação necessária;

2.3. Constatou que o contribuinte informava nas GFIP o código CNAE correspondente à alíquota de 1%, quando o correto seria 2%, consoante as alterações realizadas na legislação a partir de 06/2007;

2.4. Observou que as remunerações pagas ao Prefeito e Vice-Prefeito, apuradas nas folhas de pagamentos, também não foram declaradas nas GFIP;

2.5. Aplicou a multa de ofício de 75%, consoante a alteração introduzida pela MP nº 449/08, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, de 27/05/2009, por ter resultado mais benéfica ao contribuinte;

3. A Impugnante apresentou defesa, às fls. 90/98, em 30/07/2012, aduzindo que:

3.1. Todas as informações solicitadas pelo servidor foram prestadas pelo Município, tanto que ele próprio relaciona os documentos em que baseou a apuração;

3.2. Conforme jurisprudência do STJ a administração pública não está vinculada à classificação do CNAE, haja vista que seu quadro funcional abrange inúmeras categorias profissionais, e no caso do Município é formado integralmente por atividades de risco leve;

3.3. Em relação às diferenças apuradas, juntou documentação que comprova a inexistência de quaisquer diferenças. Ressalta que a remuneração é formada por verbas que não sofrem incidência de contribuição e outras que compõem a base de cálculo, mas os valores informados pela fiscalização não estão corretos.

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 459 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que inexistente negação da diferença apresentada, mas se faz necessária a revisão face à documentação apresentada em anexo, pois na folha de pagamento enviada constava a indenização de férias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Fundo de Participação dos Municípios. Afirma a recorrente, em alegação genérica, que se faz necessária a revisão face à documentação apresentada em anexo, pois na folha de pagamento enviada constava a indenização de férias.

Quanto à diferença de base de cálculo apurada pela fiscalização, mediante o confronto das informações contidas nas folhas de pagamentos com as das declarações em GFIP, tem-se que agiu corretamente a fiscalização, pois a recorrente recusou-se a esclarecer as diferenças apuradas, como já constou da decisão de primeira instância.

Com efeito, a autoridade fiscal não realizou o lançamento sem antes pedir esclarecimentos à recorrente, tendo oportunizado, através do TIF nº 4, de fls. 37/39, que se elucidasse a razão de haver na folha de pagamento uma base de cálculo maior que a declarada na GFIP. Mas, em resposta, às fls. 40, limitou-se a informar que não foi possível identificar as diferenças apontadas.

Ora, a documentação e os registros pertencem ao Impugnante, de maneira que ninguém melhor poderia informar à autoridade fiscal que se tratava de verbas não integrantes da base de cálculo, mas preferiu silenciar.

Agora, em sede de contencioso, novamente, limitou-se a juntar as folhas de pagamentos do período, sem qualquer esclarecimento ou indicação precisa sobre as verbas que considerou integrante da base de cálculo. O artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/72 informa que a recorrente deve apresentar os pontos de discordância, com suas razões e as provas que possuir, portanto, não é suficiente a mera juntada de documentos, é necessário demonstrar pontualmente onde e porque entende que está errado o lançamento.

Sendo assim, conclui-se que a situação alegada não foi demonstrada pela recorrente. Assim, pode-se afirmar que as alegações da recorrente resumem-se a afirmações vagas, que se encontram despidas de qualquer documento de suporte preciso. Em razão de estarem desacompanhadas das devidas comprovações, ensejam a aplicação do aforismo jurídico “*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*”. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei

(destaques nossos)

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da recorrente.

Multas. Direito Intertemporal. Impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à multa aplicada.

O art. 35 da Lei n° 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

*Art. 35. **Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).***

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

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15° dia do recebimento da notificação;

c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15° dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

d) cinqüenta 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; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
 c) quarenta 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;
 d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
 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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.).

Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a**

prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

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)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em algumas competências.**

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 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.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA