



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

Processo nº 19311.720119/2012-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.517 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MUNICÍPIO DE CAJAMAR - PREFEITURA
MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE
PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

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 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, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa

deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº. 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº. 449 de 2008. Os Conselheiros Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leo Meirelles do Amaral divergiram, por entender que a multa aplicada deve ser reduzida em decorrência do descumprimento das obrigações principais ao percentual de 20% até novembro/2008, fixando o percentual de 75% nas demais competências. A Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz apresentará Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente Substituta

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 09/04/2012 para constituição de crédito de contribuições previdenciárias, referentes às competências 01/2008 a 12/2008 (inclusive décimo terceiro). O valor do crédito tributário é de R\$ 303.042,77, já incluídos os juros de mora e as multa de mora e de ofício.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 11/22, a recorrente recolheu a contribuição a menor a que alude o artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91 (contribuições devidas para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT), por consequência de ter aplicado a alíquota de 1% sobre a base de cálculo discriminada no Anexo II, fls. 26/264, sem qualquer decisão judicial a amparar tal pretensão.

Informa a autoridade fiscal que considerou, na aplicação das multas, o contido no artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional - CTN, quanto à penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Consta ainda do relatório fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP por configuração, em tese, de crime contra a Ordem Tributária previsto no inciso I, do artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

Após ciência pessoal da autuação em 25/04/2012, a recorrente apresentou impugnação de fls. 389/403.

A DRJ Campinas, conforme acórdão de fls. 418/427, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intimada do acórdão em 19 de novembro de 2012 (fls. 430), interpôs, em 7 de dezembro de 2012, o recurso de fls. 432/449, no qual alega, em apertada síntese, que:

* que a atividade preponderante é aquela que congrega o maior número de segurados empregados e avulsos, conforme definido no RPS/99 e na Instrução Normativa RFB nº 971/09, sendo indevida a autuação, pois, em razão de o maior número de segurados encontrar-se na área da Educação, a atividade preponderante da recorrente estaria sujeita à alíquota de 1%;

* que juntou à sua defesa documentos em mídia digital e que estes, complementados por uma perícia *in loco*, seriam suficientes para comprovar que o número de segurados empregados vinculados à Secretaria da Educação (CNAE 8513-9/00) superaria, em muito, a dos demais departamentos. Assim, seria inaplicável o CNAE 8411-6/00 (alíquota de 2% a partir de 06/2007), a despeito de se tratar de código próprio de Órgãos da Administração Pública Direta e de ter sido declarado pela própria recorrente. A atividade indicada como preponderante na autuação (CNAE 8411-6/00 – Administração Pública em Geral), não ocupa o

maior número de empregados ou trabalhadores avulsos, pois somente aqueles que se encontram em atividades ligadas ao Poder Executivo (administração e supervisão de assuntos fiscais, de pessoal, de patrimônio e gastos gerais, bem como procuradoria jurídica), podem ser considerados em tal atividade. O maior número de servidores estaria mesmo vinculado à atividade fim de educação fundamental, identificada com o CNAE 8513-9/00, sujeita à alíquota de 1%;

* é dever da autoridade fiscal demonstrar os elementos do fato gerador a teor do artigo 142 do CTN, não cabendo a inversão do ônus da prova, e no caso, houve descumprimento do referido dispositivo e, por consequência, deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração;

* subsidiariamente, entende que seria necessária a realização de perícia em consideração ao princípio da verdade material, para verificar se houve ou não a ocorrência do fato gerador como lançado pela autoridade fiscal, demonstrando sua necessidade pelos documentos juntados, a comprovar que o maior número de empregados se vincularia à Secretaria de Educação, sendo o ensino fundamental a atividade preponderante da recorrente. Apresenta os quesitos para a realização da perícia.

Requer, ao final, seja reformado o acórdão da DRJ, julgando improcedente o Auto de Infração. Caso não seja este o entendimento, pleiteia a anulação do acórdão, a fim de se determine a perícia pleiteada. Outrossim, requer que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do patrono da causa, sob pena de nulidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

GILRAT. Enquadramento. O enfrentamento dos questionamentos feitos pela recorrente quanto ao enquadramento de sua atividade para fins de definição da alíquota do GILRAT (contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho) demanda breve recapitulação de seu quadro normativo.

O GILRAT constitui contribuição previdenciária destinada a financiar a aposentadoria especial e, principalmente, os benefícios concedidos em razão de acidentes do trabalho. Este seguro contra acidentes do trabalho constitui direito social estampado no artigo 7º, XXVIII:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

(destaques nossos)

Como não poderia deixar de ser, a regulamentação da aludida contribuição encontra espaço próprio na legislação previdenciária. Começemos pela Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 9.732/98).

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.

(...)

§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Depreende-se dos trechos transcritos que a Lei nº 8.212/91 cumpriu fielmente o seu mister de instituir e disciplinar os aspectos essenciais daquele seguro contra acidentes do trabalho previsto constitucionalmente. Todavia, relegou ao plano regulamentar o enquadramento das atividades nos graus de riscos e os critérios para a definição da atividade preponderante em cada empresa.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cumprindo a incumbência delegada pela Lei nº 8.212/91, enquadrrou o grau de risco das atividades econômicas em seu o Anexo V.

Quanto ao critério para a definição da atividade preponderante em cada empresa, estabeleceu que:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 202.

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

(...)

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

(...)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

Portanto, a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, deve ser considerada preponderante para fins de definição da alíquota da contribuição. Tal apuração é feita pela empresa em atenção às atividades descritas no aludido Anexo V, que tem por base a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

No caso, a recorrente foi enquadrada no CNAE 8411-6/00 – Administração Pública em Geral, sujeita à alíquota de 2%, mas afirma que o maior número de segurados empregados encontra-se na atividade de educação fundamental, identificada com o CNAE 8513-9/00, sujeita à alíquota de 1%.

Para sustentar a sua alegação acostou aos autos, já por ocasião da defesa, o documento de fls. 411/413, intitulado “Descrição de Cargos”, no qual são indicados os cargos e os respectivos quantitativos. Ocorre que, **para fins de definição da atividade preponderante, devem ser considerados apenas os servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS**, excluindo-se, portanto, aqueles servidores do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS.

Comparando o documento carreado aos autos pela recorrente com o Anexo II do Relatório Fiscal (fls. 26/264), constata-se que **a recorrente considerou para fins de definição da atividade preponderante o número total de servidores**, pois há mais de dois mil servidores para cada competência em seu descritivo dos cargos, enquanto que foram informados em GFIP cerca de seiscentos servidores. Portanto, pode-se concluir que o inconformismo da recorrente é fundado em premissa falsa.

Nesse sentido, resta cristalino que a autoridade fiscal cumpriu com seu dever, invocado também como matéria recursal, de demonstrar todos os elementos do fato gerador a teor do artigo 142 do CTN (vide Relatório Fiscal e Anexo II, em especial), de sorte que não há que se falar em inversão do ônus da prova. Ainda pelo mesmo fundamento, mostra-se totalmente dispensável a realização de perícia.

Destaque-se ainda a informação contida às fls. 423/424, no corpo do acórdão da DRJ, de que a recorrente, que “declarava em GFIP o CNAE correto (8411-6/00 – referente a Administração Pública), mas recolhia o SAT à alíquota de 1%, **a partir de 04/2010, retificou as GFIP passando a declarar a alíquota de 2% correspondente ao CNAE 84.11.600**, conforme se verificou nas GFIP transmitidas entre 04/2010 e 07/2012” (destaque nosso).

Apenas para complementar, ainda que se admitisse que o maior número de segurados empregados tivessem por atividade a educação fundamental, a atividade preponderante da empresa não se enquadraria no código sugerido, que está vinculado ao FPAS 574, mas no código 8412-4/00, que está vinculado ao FPAS 582 (Órgãos do Poder Público e Equiparados). O código em referência é especificado para a “regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais”.

Com efeito, pelo que se depreende do Anexo I (Anexo II até a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010) da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, os códigos FPAS indicados na Tabela 1, dentre os quais o 574 e 582, “se vinculam ao código CNAE da atividade à qual correspondem”.

Portanto, pode concluir mesmo que **o código CNAE invocado pela recorrente é próprio da atividade de ensino prestada pela iniciativa privada (FPAS 574)**, havendo código CNAE próprio para atividades de educação (8412-4/00 – alíquota de 2% até o advento do Decreto nº 6.957/2009), o qual, como visto, está vinculado FPAS 582 (Órgãos do Poder Público e Equiparados).

Não merece reparo, pois, o lançamento, estando a alíquota de 2% em sintonia com as normas fixadas na legislação previdenciária para a matéria.

Multas. Direito Intertemporal. Em que pese o desacerto das razões recursais, impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à retroatividade benigna da multa aplicada.

O art. 35 da Lei n° 8.212/1991, até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória n° 449/2008, 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 15º 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 15º 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) 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; (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 até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008,

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. 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 aplica-se 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).

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 até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, para as competências até novembro de 2008, 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, para as competências de janeiro de 2008 a agosto de 2008 e para outubro de 2008, a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%). Para as competências setembro e novembro de 2008, concluiu a autoridade fiscal que a multa mais benéfica seria aquela anteriormente prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 (a princípio, 24%).

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.

Por fim, é de se esclarecer que o aludido comparativo foi feito somente até a competência novembro de 2008, em razão de a Medida Provisória nº 449 ter sido editada em dezembro de 2008, de forma que nenhuma dúvida há quanto a legitimidade do lançamento da multa de ofício de 75% para as competências 12 (dezembro) e 13 (décimo terceiro) de 2008 (artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Intimação. Como destacado no acórdão *a quo*, é indevido o pedido de intimação, exclusivamente, em nome do patrono, pois o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal federal, não faz previsão desta hipótese, sendo as intimações realizadas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (artigo 23, II).

Portanto, a intimação deve ser realizada no domicílio tributário do sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado o limite máximo de 75%, em atenção ao art. 106, II, 'c' do CTN.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Declaração de Voto:

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator no que pertine a aplicação da multa de mora.

Em julgamentos pretéritos adotei o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento relacionado ao descumprimento das obrigações principais deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91, limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 subsumida a hipótese pela retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN).

No entanto, aprofundando o estudo do tema, achei por bem alterar o meu entendimento e, para o caso, no período de 01/2007 a 12/2008, aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP 449/08 em decorrência da retroatividade benigna, reduzindo o percentual a 20%. Explico.

No período em comento estava em vigor o art. 35 da Lei nº 8.212/91 cuja norma, na sua redação original, regulamentava a incidência da multa de mora sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, era agrupada em percentuais distintos a depender da data do pagamento da exação. Quanto mais distante do dia do vencimento, maior o percentual. A penalidade era aplicada pelo atraso no pagamento, existindo ou não ação fiscal. Assim prescrevia:

*"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;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

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;

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. " (grifo nosso)

Posteriormente, com a criação da MP 448/09 convertida na Lei nº 11.941/09, a legislação ordinária de 1991 sofreu alterações significativas. A partir de então, o atraso no pagamento das contribuições sociais passou a ser conduta punida pela multa de mora ou multa de ofício. A aplicação de uma ou de outra estaria vinculada a existência de ação fiscal.

Com efeito, a cobrança do tributo seguida de lançamento era condição para incidência da **multa de ofício** tipificada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da pela Lei nº 11.941/09) a qual remetia aos percentuais fixados no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

"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".

"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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal..."

Em relação a **multa de mora**, o percentual passou a ser fixado em 20% nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Vide transcrição:

*"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.**"*

"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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Do cotejo entre a antiga norma e aquela estabelecida após o advento da MP 449/08, infere-se que a multa de mora passou a incidir de forma mais benéfica para o contribuinte a partir de dezembro/2008, porquanto limitada a 20% (vinte por cento).

Sob a ótica da incidência do art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, a lei mais benéfica deve ser aplicada ao fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática:

“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.” Grifo nosso

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir previsão para a multa de ofício, deve incidir a penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), entretanto, limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/08 (art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Este entendimento vem sendo adotado pela 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO cujo julgado, de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (Acórdão nº 999.999 - PAF 10805.003371/2007-16), a seguir transcrito:

"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA 'C', DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança do regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea 'c', do inciso II, do art. 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%"

Como dito inicialmente, se no passado adotava o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91 (multa de mora), limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme aplicação retroativa da nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) nos termos do art. 106, inciso II, 'c', do CTN; no presente, considero que a comparação das normas deve ocorrer entre institutos da mesma natureza. Logo, multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 antes da mp 449/08) com multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 após a MP 449/08), não com multa de ofício (art. 35-A da Lei nº 8.212/91).

Logo, a partir de dezembro/2008 é indubitável a incidência do novo regramento constante no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício). Antes, porém, até novembro/2008, deve ser aplicado o percentual de 20%.

(assinado digitalmente)
Juliana Campos de Carvalho Cruz.

Processo nº 19311.720119/2012-69
Acórdão n.º **2302-002.517**

S2-C3T2
Fl. 464

CÓPIA