



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

Processo n° 10510.001546/2010-61
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2402-002.613 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL
Recorrente ESTADO DE SERGIPE - ADMINISTRAÇÃO DIRETA. SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2008

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO A PESSOAS FÍSICAS. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados contribuintes individuais.

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).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Jhonatas Ribeiro da Silva.

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 contribuintes individuais, relativa à contribuição previdenciária patronal, para as competências 01/2006 a 03/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 28/29) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações dos segurados contribuintes individuais, em forma de salários, confirmados mediante verificação nas folhas de pagamentos e registros contábeis, em arquivo digital e em papel, fornecidos pela Secretaria, bem como nas GFIP, Guias de Recolhimento (GPS), Contratos e Notas Fiscais de Prestação de Serviços, dentre outros. Foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. “SCI” → refere-se às remunerações pagas às pessoas que trabalharam para a realização do “Programa Sergipe Cidadão” da Secretaria do Estado da Educação, sob o título de “Alfabetizadores Voluntários”, que não foram declaradas em GFIP;
2. “PUF” → refere-se às remunerações pagas às pessoas que trabalharam a serviço da Secretaria do Estado da Educação para a realização do processo seletivo de alunos que buscavam ingressar no curso pré-universitário fornecido pela SEED, que não foram declaradas em GFIP;
3. “SUI” → refere-se às remunerações pagas às pessoas que trabalharam a serviço da Secretaria do Estado da Educação para a realização de exames do “Supletivo” sob a responsabilidade da SEED, que não foram declaradas em GFIP.

Esse Relatório informa ainda que os valores apurados decorrem de ação fiscal realizada junto ao Estado de Sergipe (Secretaria de Estado da Educação). Até a competência 01/2008, os documentos observados estavam relacionados ao CNPJ 13.130.497/0001-04. Para as competências seguintes, os documentos examinados estavam relacionados ao CNPJ 13.128.798/0014-18, utilizado atualmente pela Secretaria de Estado da Educação.

A fiscalização junta aos autos os Anexos I, II e III que se referem a cópias de folhas de pagamentos relativas a cada levantamento, visando demonstrar que houve a contratação de pessoas para a realização dos trabalhos e o pagamento de remuneração para realização dos mesmos. Informa que a remuneração paga aos trabalhadores da Secretaria de Estado da Educação que estão vinculados ao Regime Próprio de Previdência do Estado não foi objeto de análise na fiscalização, pois o procedimento fiscal foi restrito aos fatos geradores das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Pontua a Fiscalização que os valores do presente AI referem-se exclusivamente aos valores devidos pelos segurados que estiveram a serviço da SEED a título

de contribuição previdenciária, para os quais não foi constatado o desconto da remuneração do trabalhador.

Os recolhimentos efetuados, identificados no Relatório de Documentos Apresentados (RDA), foram apropriados prioritariamente aos valores declarados em GFIP. Feita esta apropriação, os saldos do contribuinte foram devidamente considerados face aos levantamentos constantes dos AI 37.216.721-7, 37.216.722-5 e 37.216.723-3 e os valores ainda remanescentes foram apropriados aos levantamentos deste Auto de Infração. As apropriações encontram-se demonstradas no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA).

No item 12 do Relatório Fiscal, há a afirmação de que foi realizado o comparativo da multa aplicada, em função das modificações trazidas pela Lei 11.941/2009, reportando-se aos Anexos IV e V do Auto de Infração.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 27/04/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 50/58), alegando, em síntese, que:

1. **Do levantamento SCI.** O fato gerador que decorre da relação jurídica estabelecida entre os voluntários e o FNDE. Pagamento, creditamento e obrigação da União, por meio do FNDE. Os programas "Sergipe Cidadão" e "Sergipe Alfabetizado" destinam-se à alfabetizar a população mais carente do Estado de Sergipe, notadamente daqueles cidadãos que vivem no sertão e que tem dificuldade de acesso a escolas. Este programa é financiado pelo Fundo Nacional de Educação - FNDE, vinculado ao Ministério da Educação e Cultura, e destinado a todos os Estados da Federação que aderiram por meio de convênio. Nos termos do art. 33 e art. 36 da Resolução do Conselho Deliberativo do FNDE-CD/FNDE nº 045, de 18/09/2007, cópia anexa, resta claro que o ônus financeiro da despesa com pessoal envolvido nestes programas sociais é do FNDE, órgão vinculado ao Ministério da Educação e Cultura - MEC, ou seja União Federal. Consoante o art. 4º, inciso I, alínea "d", da mencionada resolução é atribuição do MEC autorizar ao FNDE o pagamento, a interrupção ou o cancelamento do pagamento das bolsas. Nos termos da Lei de Custeio da Previdência, os encargos relacionados com a contribuição previdenciária devem ser suportados pelo ente que paga, credita ou que se obriga pela remuneração destinada a qualquer dos segurados obrigatórios. Em razão do narrado, não há como subsistir o levantamento SCI, motivo pelo qual deve ser cancelado e extinto o débito dele correspondente;
2. **Levantamentos PUI e SU1. Prestadores de serviço vinculados ao regime próprio de Previdência Social do Estado de Sergipe.** Verba que não sofre incidência de contribuição previdenciária destinada ao RGPS. Posterior juntada de documentos adicionais. Em todos os levantamentos os servidores envolvidos não podem ser considerados como contribuintes individuais, eis que são servidores públicos efetivos do Estado de Sergipe e, como tal, vinculados ao Regime Próprio de Previdência. Juntada aos autos, por amostragem, cópia da

folha de pagamento destes servidores, acompanhada de planilha identificadora de cada cargo ocupado pelos envolvidos, demonstrando que são servidores públicos efetivos. Entretanto, caso haja necessidade, podem ser juntados elementos adicionais tão logo solicitado, bem como, podem ser colocados à disposição para diligenciamento local pelo Fisco;

3. **Ausência de identificação no RADA da utilização de todo o montante de recolhimentos contidos nos documentos apresentados à fiscalização. Cerceamento de defesa.** Analisando-se o RADA verifica-se que, em diversas competências, do montante da contribuição devida, apurada pela fiscalização, foi apropriado valor inferior ao total recolhido pelo contribuinte, ora impugnante. Boa parte do recolhimento realizado pelo contribuinte foi apropriado em documento desconhecido (documento de EXCLUSÃO), cuja base de cálculo não foi demonstrada pelo agente autuante. A ausência de demonstração pelo fisco do destino de todo o montante recolhido pelo contribuinte, com vistas a abater o saldo da dívida apurada, traz indubitável cerceamento de defesa, uma vez que impede a análise quantitativa por parte do contribuinte do que realmente é devido – o *quantum debeatur*. Em suma, analisando-se o relatório fiscal e os documentos que acompanham é possível afirmar que em todas as competências houve saldo de recolhimento do Estado de Sergipe que foi desconsiderado pelo fisco, apropriando-o em documento de Exclusão, cujo detalhamento não foi apresentado pelo agente autuante. Esta situação, além de caracterizar ofensa ao princípio da ampla defesa, eis que impede o conhecimento completo das razões que motivaram o lançamento, permite afirmar que há recolhimento suficiente para cobrir o saldo da dívida cobrado;
4. Por fim, requer sejam acolhidas as alegações desta defesa administrativa, sendo declarado extinto o contestado crédito tributário, definido e lançado através do AI nº 37.216.724-1.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão nº 15-25.665 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 297/304) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade e determinou a aplicação da multa mais benéfica, sendo que isso será verificado no momento do pagamento, quando o percentual da multa de mora se encontrará definido.

A Notificada apresentou recurso (fls. 310/317), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais alega improcedência dos valores apurados em decorrência da cessão de mão-de-obra.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Aracaju/SE encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 320).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

A Recorrente alega houve ausência de identificação no RADA da utilização de todo o montante de recolhimentos contidos nos documentos apresentados ao Fisco, sendo que isso ocasionaria o cerceamento ao seu direito de defesa e nulidade do lançamento fiscal.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas às contribuições previdenciárias, parcela patronal, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes que prestaram serviços ao Estado de Sergipe (Secretaria de Estado da Educação - SEED).

Os valores das contribuições sociais apuradas decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, concernentes às divergências do confronto de valores efetivamente recolhidos pela empresa com aqueles apurados nas folhas de pagamento, nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) e nos registros contábeis, em arquivo digital e em papel, fornecidos pela Secretaria de Estado da Educação (SEED).

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/31) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN, o art. 37 da Lei 8.212/1991 e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lei 8.212/1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do

art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

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.

O Relatório Fiscal (fls. 28/29) e seus anexos (fls. 01/27) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 26/27), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo de Débito - DD, que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa (fls. 03/04). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Documentos Apresentados - RDA (fls. 05/19); Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA (fls. 20/25); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, incluindo os acréscimos legais, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/31) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Dentro desse contexto fático, constata-se que as demais alegações expostas na peça recursal reproduzem os mesmos fundamentos esposados na peça de impugnação (fls. 122/128). Após essas considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente ao montante de recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo e apropriados no RADA –, foram devidamente enfrentadas, quando da análise da peça de impugnação.

Assim, passarei a utilizar o conteúdo assentado na decisão de primeira instância, exarado por meio do Acórdão nº 15-25.665 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 297/304), para explicitar que os seus elementos fáticos e jurídicos serão parte integrante deste Voto. Isso

está em conformidade ao art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transcrito abaixo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)

Tal decisão registrou os seguintes termos:

“[...] Examinando-se, detalhadamente, o RADA verifica-se que foi criado pela fiscalização um documento de exclusão, onde os recolhimentos constantes do RDA, foram apropriados, prioritariamente, aos valores declarados em GFIP, estando, inclusive a apropriação discriminada por levantamento (DD, FD, CD e RD) e por rubrica (segurados, empresa, SAT/RAT, e contribuinte individual).

E sabido que as informações declaradas nas GFIP, inclusive as referentes aos fatos geradores e suas respectivas contribuições previdenciárias, são de responsabilidade do contribuinte. Sendo assim, é óbvio que este tem conhecimento do valor devido à Previdência Social informado no referido documento.

Assim, apropriando-se os valores das contribuições previdenciárias recolhidas, registrados no relatório RDA, aos valores declarados em GFIP, ficam os valores remanescentes que foram apropriados neste AI e nos AI nº 37.216.721-7, 37.216.722-5 e 37.216.723-3, na forma demonstrada no RADA [...]”.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente ainda alega que não deveria haver a aplicação da alíquota de 20% sobre os valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais, pois não ficou caracterizada a prestação de serviços à Secretaria de Estado da Educação (SEED).

Constata-se que os documentos (folhas de pagamento) juntados pelo Fisco ao presente processo, constantes dos Anexos I, II e III, demonstram que – para a realização dos serviços do “Programa Sergipe Cidadão” (levantamento SCI), do curso pré-universitário (levantamento PUI) e de exames do “Supletivo” (levantamento SU1) – o Estado de Sergipe, por meio da Secretaria de Estado da Educação (SEED), contratou pessoas físicas e as remunerou pelos serviços prestados.

Além disso, os elementos probatórios acostados pela Recorrente não sinalizam que os trabalhadores envolvidos no presente lançamento são servidores públicos efetivos do Estado de Sergipe e, como tal, vinculados ao Regime Próprio de Previdência (RPP).

Cumpra esclarecer que, para o contribuinte individual, configura-se salário de contribuição todos os valores a este pagos por pessoas físicas e jurídicas, dentro do mês, em decorrência de serviços prestados, conforme art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o parágrafo 5º.

Para a empresa, que é o caso do presente processo, a contribuição previdenciária patronal será de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Pela exposição de fatos registrados na peça recursal da Recorrente, a solução para a controvérsia instaurada reside na análise jurídica e fática dos prestadores de serviços.

Entendo que os prestadores de serviços do “Programa Sergipe Cidadão”, do curso pré-universitário e de exames do “Supletivo”, vinculados à Secretaria de Estado da Educação (SEED), são segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de contribuintes individuais, não restando dúvida que eles não mantêm vínculo empregatício com a Recorrente, nos termos do art. 12, inciso V, alínea “g”, da Lei 8.212/1991. Isso está devidamente fundamentado nos documentos acostados aos autos, tal como o Relatório Fiscal.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Essa circunstância de que os prestadores de serviços da Secretaria de Estado da Educação (SEED) são contribuintes individuais obriga que a Recorrente realize o

recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991, acima transcrito.

Com isso, surge o fato gerador da contribuição previdenciária com a realização da prestação de serviços do “Programa Sergipe Cidadão”, do curso pré-universitário e de exames do “Supletivo” à Recorrente, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991, retromencionado.

Também afasto a alegação da Recorrente de que os contribuintes individuais são remunerados diretamente pelo FNDE, órgão vinculado ao Ministério da Educação e Cultura (MEC), ou seja União Federal, eis que a contratação dos contribuintes individuais era realizada pelo Estado de Sergipe, visando à prestação de serviço público estadual e não da União Federal.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 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.

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).

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:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero 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.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, 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.**

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977): “[...] De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária. Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento. Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória [...]”.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 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 consequentemente 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 nº 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 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.

Ronaldo de Lima Macedo.