



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

**Processo n°** 10320.003537/2009-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.154 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. SUB-ROGAÇÃO.  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE CODÓ - CÂMARA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF n° 02.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.**

Não há incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas ao segurado empregado a título de terço constitucional de férias e sobre a remuneração devida pelo empregador nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Integram o salário de contribuição as parcelas pagas ao segurado empregado a título de horas extras e abonos não excluídos pela lei, por constituírem remuneração para fins previdenciários.

**JUROS. TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Aplicação da Súmula CARF n° 4.

**MULTA DE MORA.**

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei n° 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

## 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 que seja afastada a incidência da contribuição social previdenciária sobre a verba paga a título de adicional de 1/3 constitucional de férias, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento e, em 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 nº 9.430/1996. Vencida a relatora quanto à multa aplicada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Redator Designado.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

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

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 03-44.316 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ Brasília-DF, f. 94-104, com ciência ao sujeito passivo em 12/12/2011 que julgou a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad n.º 37.226.263-5.

De acordo com o relatório fiscal de f. 37-40, o AIOP trata de exigência de contribuições para a Seguridade Social a cargo dos segurados, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados exercentes de cargo eletivo (vereadores), aos segurados empregados e aos segurados contribuintes individuais.

As bases de cálculo foram extraídas das folhas de pagamento dos segurados empregados e dos recibos de pagamentos/notas de empenhos de pagamentos a contribuintes individuais. Os beneficiários dos pagamentos, os valores pagos e as fontes dos dados estão discriminados em planilhas juntadas ao Processo Principal n.º 10.320.003536/2009-64 (Debcad n.º 37.226.262-7), acompanhadas de cópias dos documentos que embasaram o lançamento, juntadas por amostragem.

O lançamento se refere à parte não informada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Foi feita representação ao Ministério Público Federal para, se assim entender, propor ação penal por crime de sonegação de contribuição previdenciária.

A empresa autuada apresentou impugnação abrangendo todas as matérias do lançamento tributário. A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário lançado.

Em 20/12/2011 o sujeito passivo interpôs recurso apresentando suas alegações, f. 116-149, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são, em síntese:

Alega que se trata de cobrança em duplicidade, pois as contribuições já foram lançadas no Auto de Infração Debcad n.º 37.226.261-9 ou no Auto de infração Debcad 37.226.254-6.

Alega que parte das contribuições exigidas no auto de infração é indevida porque se refere a parcelas da remuneração que não integram o salário de contribuição, pagas aos servidores a título de 1/3 de férias, horas extras e a devida nos quinze primeiros dias de afastamento do ambiente de trabalho por motivo de doença.

Sustenta que o valor devido pela empresa nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença tem a mesma natureza indenizatória do benefício do auxílio doença, pois lhe falta o caráter de contraprestação de atividade laboral, requisito da remuneração, conforme definição do art. 3º caput da CLT, no qual se esteia o art.

195, inciso I, da CF/88, ao definir a folha de salários como hipótese de incidência de contribuições previdenciárias. Apresenta doutrina neste sentido.

Argumenta que o adicional de 1/3 de férias na possui natureza remuneratório, pois o empregado não está efetivamente prestando serviços ou à disposição do empregador, o que contraria o art. 28 da Lei 8.212/91. Cita decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no RE nº 389.903-DF, reconhecendo a natureza indenizatória dessa verba.

Entende descabida a incidência de contribuições sobre as horas extras e os abonos pagos porque não integram os proventos de aposentadoria. Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida no ROMS nº 14346-DF, corroborando seu entendimento.

Com relação à penalidade aplicada, suscita a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 8.212/91, argumentando que esse dispositivo possui percentuais progressivos de multa no decorrer do tempo e em razão da prática de atos administrativos, funcionando também como compensação pela mora do contribuinte, cujo papel cabe, na verdade, aos juros de mora, em verdadeira sobreposição.

Argumenta, ainda, que a multa progressiva no tempo não guarda adequação e congruência com a conduta objeto de punição, o que ofende o princípio da razoabilidade, da proibição do excesso e da vedação ao confisco, pois o percentual de multa pode variar até 100% do valor do crédito tributário. Acrescenta que o Supremo Tribunal Federal vem coibindo multas excessivas mediante invocação do art. 150, inc. IV, da CF.

Suscita a inconstitucionalidade da taxa Selic, argumentando ser aplicável a Lei 11.960/2009, que alterou o art. 1º – F da Lei 9.494/97, determinando a incidência, nas condenações impostas à Fazenda Pública, dos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à caderneta de poupança, a TR – Taxa Referencial, conforme dispõe a Lei nº 8.660/93.

Pede a declaração de nulidade do lançamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### **Duplicidade da Exigência**

Alega, a recorrente, que as contribuições tratadas no presente lançamento tributário estão sendo exigidas em outro auto de infração, ao qual ela ora atribui o Debcad nº 37.226.261-9 e ora o Debcad 37.226.254-6.

Essa afirmação não é verdadeira.

O Auto de Infração Debcad nº 37.226.261-9 cuida das contribuições dos segurados, descontadas pela recorrente de suas remunerações e não repassadas à Seguridade Social, ao passo que o presente lançamento refere-se às contribuições a cargo dos segurados

que não foram descontadas e nem recolhidas pela recorrente, como se infere da descrição dos grupos de fatos geradores extraída do relatório fiscal e abaixo transcrita:

*Levantamento CSN- Contr Segur Não Decl em GFIP: valores a mais que deveriam ter sido descontados em Folhas de pagamento dos segurados empregados pertencentes ao Regime Geral de Previdência Social e que NÃO foram declarados em GFIP, no período de 01/2005 a 11/2008;*

*- Levantamento CS8 - Contr Segur Não Decl em GFIP: valores a mais que deveriam ter sido descontados em Folhas de pagamento dos segurados empregados pertencentes ao Regime Geral de Previdência Social e que NÃO foram declarados em GFIP, nas competências 12/2008 e 13/2008;*

*- Levantamento CSI- Folh Contr Indiv Não Decl GFIP: valores a mais que deveriam ter sido descontados em Folhas de pagamento dos segurados contribuintes individuais pertencentes ao Regime Geral de Previdência Social e que NÃO foram declaradas em GFIP, no período de 01/2005 a 11/2008;*

*- Levantamento CI8 - Folh Contr Indiv Não Decl GFIP: valores a mais que deveriam ter sido descontados em Folhas de pagamento dos segurados contribuintes individuais pertencentes ao Regime Geral de Previdência Social e que NÃO foram declaradas em GFIP, nas competências 12/2008 e 13/2008;*

*15. Nos levantamentos CSN, CS8, CSI e CI8 estão lançados os valores a mais das contribuições a cargo dos segurados contribuintes empregados, segurados em cargo eletivo e contribuintes individuais e que foram apurados durante a Ação Fiscal. Valores obtidos após análise das Folhas de Pagamento, nas quais não foram descontadas as contribuições previdenciárias dos segurados acima e/ou foram utilizadas tabelas de descontos não atualizadas, ou seja, pertencentes a competências anteriores. Os valores descritos estão demonstrados na coluna "2e-Segur." da planilha "Servidores Empregados não Informados em GFIP (total)" e na coluna "Segur." Da planilha "Servidores Contribuintes Individuais não Informados em GFLP (total)"*

O auto de infração Debcad nº 37.226.254-6, por sua vez, conforme informado pela autoridade julgadora de primeira instância, "refere-se a infração cometida pelo **MUNICÍPIO DE CODO PREFEITURA MUNICIPAL**, com CNPJ diverso do CNPJ do **MUNICÍPIO DE CODO CÂMARA MUNICIPAL**", ou seja, aquele lançamento trata das contribuições incidentes sobre as remunerações dos servidores da Prefeitura Municipal, e este, das contribuições incidente sobre as remunerações dos servidores da Câmara Municipal.

Em suma, não há identidade de créditos tributários entre os lançamentos apontados.

**Terço Constitucional de Férias. Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou entendimento no sentido de que o adicional de 1/3 constitucional de férias e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença não possuem caráter remuneratório, afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre essas verbas. Consolidou este entendimento a decisão do STJ no REsp nº 1.230.957, submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), cujos trechos da ementa transcrevo:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.*

(...)

### *1.2 Terço constitucional de férias.*

*No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97).*

*Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção Documento desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas".*

(...)

### *2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.*

*No que se refere ao seguro empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de*

*doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.*

(...)

Com relação ao terço constitucional de férias, o STJ acompanhou a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se vê nos trechos das seguintes decisões do STJ:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO.**

*1.A Primeira Seção do STJ considerava legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.*

*2.Entendimento diverso foi firmado pelo STF, a partir da compreensão da natureza jurídica do terço constitucional de férias, considerado como verba compensatória e não incorporável à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.*

*3. Realinhamento da jurisprudência do STJ, adequando-se à posição sedimentada no Pretório Excelso, no sentido de que não incide Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de férias, dada a natureza indenizatória dessa verba. Precedentes: EREsp 956.289/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 10/11/2009; Pet 7.296/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe de 10/11/2009.*

*Agravo regimental não provido. (AgRg no AgRg no REsp 1123792/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/03/2010, DJe 17/03/2010)*

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. INOVAÇÃO RECURSAL. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCABIMENTO. VIOLAÇÃO DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INOCORRÊNCIA.**

(...)

*2. "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas." (AgRg/REsp nº*

957.719/SC, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, in DJe 16/11/2010).

(...)

(AgRg no REsp 1.221.674/SC, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, DJe 18/04/2011).

Em se tratando de temas já absolutamente pacificados no âmbito do STF e STJ, não vejo como deixar de adotar o mesmo entendimento, o que não significa afastar a aplicação de norma ou legislação de direito tributário-previdenciário, mas tão somente adotar precedentes os quais claramente, ao se discutir acerca da natureza de cada uma das verbas em questão, fixaram entendimento de que não se tratam de retribuição para o trabalho, situação que as afasta da incidência das normas previstas no art. 28 da Lei 8.212/1991.

Com base no exposto, conclui-se que as verbas pagas a título de terço constitucional de férias e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença não integram o salário de contribuição, dada a sua natureza indenizatória.

### **Horas Extras. Abonos**

Integram o salário de contribuição as horas extras e os abonos, conforme previsto no art. 28 da Lei 8.212/91:

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Deixo de apreciar a alegação de incompatibilidade do art. 28 da Lei 8.212/91 com o art. 195, inciso I, da Constituição Federal, por força da Súmula CARF nº 02, abaixo transcrita:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Para fins previdenciários, a remuneração é composta por todos os ganhos, ainda que variáveis e eventuais, com exceção das parcelas elencadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, o qual não excluiu do salário de contribuição os valores recebidos pelo segurado empregado a título de horas extras e abonos permanentes.

No mesmo sentido o § 1º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) dispõe que integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, horas extras, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

O STJ tem jurisprudência no sentido de que o recebimento de horas extras, para efeitos de incidência de contribuição previdenciária, configura remuneração e não indenização.

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. SALÁRIO - MATERNIDADE. HORAS-EXTRAS, ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. NATUREZA JURÍDICA. VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE DECIDIU A CONTROVÉRSIA À LUZ DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL.*

(...)

*As verbas recebidas a título de horas extras, gratificação por liberalidade do empregador e adicionais de periculosidade, insalubridade e noturno possuem natureza remuneratória, sendo, portanto, passíveis de contribuição previdenciária.*

(...)

*(STJ, AgRg no Ag 1330045/SP, Ministro Relator Luiz Fux, Primeira Turma, Data do Julgamento: 16/11/2010, Data da Publicação: 25/11/2010).*

Portanto, rejeito a alegação, mantendo a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamento de horas extras e abonos.

### **Multa de Mora**

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91<sup>1</sup>, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as

<sup>1</sup> 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 nº 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 nº 9.876, de 1999).

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

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 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 nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário - notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009<sup>2</sup>) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009<sup>3</sup>).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento de débito nos casos de ii) falta de declaração ou de iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: para a primeira, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96<sup>4</sup>; para a segunda, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96<sup>5</sup>.

---

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 nº 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 nº 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).

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> 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).

<sup>4</sup> 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)

O caso em exame trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento não espontâneo, incluído em lançamento tributário - que é o caso - conforme visto, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32, inciso IV, §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

§ 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

5 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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

Ressalta-se que não é possível negar vigência ao art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da Lei 9.528/97 porque o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos do enunciado da Súmula CARF nº 02.

No caso concreto, o relatório fundamentos legais do débito, f. 35-36, revela que sobre os valores lançados nas competências 02/2007 a 11/2008, houve incidência da multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99 e na competência 12/2008 foi aplicada a multa de que trata o art. 35-A da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/2008.

Ficou consignado nos autos que a multa mais benéfica será calculada de acordo com a sistemática aqui apontada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Diante disso, ratifico a sistemática da multa aplicada, devendo ser observado o limite de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

### **Juros. Taxa Selic**

A apreciação de arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa Selic) também é incabível na esfera administrativa, nos termos do Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

O art. 1º-F da Lei 9.494/97 limita-se às hipóteses de pagamento de verbas remuneratórias devidas a servidores e empregados públicos, conforme jurisprudência do STJ.

Ademais, há legislação específica tratando da taxa de juros aplicáveis em matéria tributária, a qual deve prevalecer, por se tratar de lei especial.

Com efeito, a utilização da Taxa Selic como taxa de juros está embasada na Lei 8.212/91, art. 34, para os fatos geradores ocorridos até 11/2008 e art. 35, na redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, c/c Lei 9.430/96, art. 61, para os fatos geradores ocorridos após 12/2008, não podendo, a autoridade administrativa, deixar de observar a lei, sob pena de incorrer em ilegalidade. O Código Tributário Nacional embora, em seu art. 161, § 1º, refira à taxa de 1% ao mês, o faz em caráter supletivo, deixando à lei, expressamente, a possibilidade de dispor de modo diverso.

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

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (g.n.)*

Convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

Em síntese, são rejeitadas as alegações sobre essa matéria, de modo que se mantém a taxa de juros aplicada com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para que seja afastada a incidência da contribuição social previdenciária sobre a verba paga a título de adicional de 1/3 constitucional de férias e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes – redator designado

### Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 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. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

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. 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;*

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 artigo 44 da Lei nº 9.430/96, 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; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo 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. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levam-se em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando

realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

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 a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da 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<sup>6</sup>:

*“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.”*

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

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

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

<sup>6</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 14/08/2014 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES



*responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;*

*d)deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;*

...

Já quanto à hipótese na alínea "c", o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

*RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 –POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.*

*Recurso não conhecido.*

...

*O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:*

*"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."*

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de

execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

**Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:**

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).*

...

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a*

*publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

#### ***Lei nº 9.430/96***

*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.*

*§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.*

*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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

**Lei nº 8.212/91**

*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.*

...

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

...

**Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.**

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

...

*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.*

Por tudo, voto pelo provimento parcial para ao recurso voluntário para que seja afastada a incidência da contribuição social previdenciária sobre a verba paga a título de adicional de 1/3 constitucional de férias, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento e, em 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 nº 9.430/1996.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes