



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

<b>Processo nº</b>	10680.723016/2010-16
<b>Recurso nº</b>	999.999 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-002.552 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de fevereiro de 2012
<b>Matéria</b>	Contribuições previdenciárias - alimentação e pagamentos a contribuintes individuais
<b>Recorrente</b>	VALE DO OURO TRANSPORTE COLETIVO LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**AJUDA DE CUSTO PARA ALIMENTAÇÃO.**

Está pacificado na órbita do E. Superior Tribunal de Justiça que o fornecimento, pela empresa aos seus empregados, de alimentação in natura mesmo sem inscrição no PAT, não atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

Ainda que seja feito em pecúnia, como no caso concreto, não lhe retira o caráter indenizatório, como já decidiu o Pretório Excelso em caso análogo (vale transporte).

**PAGAMENTOS A EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

Não trazendo, a autuada, elementos que infirmem o trabalho fiscal, há de ser mantida a atuação, eis que a legislação determina a incidência de contribuição previdenciária sobre salários pagos a segurados empregados e remuneração a contribuintes individuais.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput 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, se mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP-12.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 05/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que negavam provimento ao recurso nessa questão; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do Relator. Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Adriano Gonzáles Silvério - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente), Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.282.390-4, o qual exige contribuições previdenciárias, parte da empresa, sobre as seguintes rubricas:

- i). valores pagos em espécie a título de alimentação concedida aos segurados empregados;
- ii). remuneração paga a segurados empregados;
- iii). pagamento de pro-labore ao segurados contribuintes individuais (sócios gerentes).

Narra que a autuada fornece uma ajuda de custa a título de alimentação, porém não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Além disso, detectou a fiscalização remuneração paga a segurados empregados em folha de salários, bem como pagamento de pró-labore a sócios gerentes da empresa, sem que ambos tivessem sido submetido à tributação.

O sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando o descabimento da representação fiscal para fins penais; que a ajuda de custa paga a título de alimentação tem caráter indenizatório; que não pode incidir contribuição previdenciária sobre o 13º salário, ante a constitucionalidade do § 7º, do artigo 28, da Lei 8.212/91; constitucionalidade da Selic; que a multa tem caráter confiscatório.

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação e consequentemente manteve a integralidade da autuação.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esse Conselho, o qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

No caso da alimentação fornecida pelo empregador, tenho o entendimento de que esta é fornecida não “pelo” trabalho, mas “para” o trabalho, isto é, o empregado tem o direito à alimentação não em decorrência direta da prestação de serviços, mas para sua própria condição de saúde, subsistência e dignidade humanas, valores esses protegidos pela Constituição Federal.

A questão relativa à inscrição ou não da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT já foi superada pela jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que por meio de suas duas Turmas de Direito Público e também pela 1ª Seção de Direito Público, fixou entendimento de que a alimentação fornecida pelo empregador não está sujeita à contribuição previdenciária, seja esse inscrito ou não no PAT. Vejamos:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. REEXAME. SÚMULA N. 7 DO STJ. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO.HABITUALIDADE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.*

1. *Conforme assentado na jurisprudência desta Corte, não incide contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros e resultados das empresas, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei n.8.212/91, à luz do art. 7º, XI, da CR/88). Precedentes.*

2. *Descabe, nesta instância, revolver o conjunto fático-probatório dos autos para confrontar a premissa fática estabelecida pela Corte de origem. É caso, pois, de invocar as razões da Súmula n. 7 desta Corte.*

3. *O STJ também pacificou seu entendimento em relação ao auxílio-alimentação, que, pago in natura, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Ao revés, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da referida exação. Precedentes.*

4. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido”.*

*(REsp 1196748/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 28/09/2010)*

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.”*

1. *O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS.*

Precedentes: *REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p.171.*

2. *Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

3. *Agravo Regimental desprovido.”*

(*AgRg no REsp 1119787/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/06/2010, DJe 29/06/2010*)

**“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO.**

1. *O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

2. *Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

3. *Precedentes da Seção.*

4. *Embarcos de divergência providos.”*

(*EREsp 476.194/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/05/2005, DJ 01/08/2005, p. 307*)

No caso concreto há, porém, uma diferença em relação aos precedentes acima citados, eis que a recorrente não fornecia alimentação *in natura* e sim concede uma ajuda de custo em pecúnia, a fim de supri-la.

Não obstante essa situação, recordo-me que o Supremo Tribunal Federal, em caso análogo (vale-transporte) entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Ademais, a não aceitação do fornecimento do vale transporte

em dinheiro caracterizaria a negação do curso legal da moeda. O mesmo raciocínio, a meu ver, aplica-se ao caso concreto. Cito o precedente do Pretório Excelso:

*"EMENTA: RECURSO EXTRORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estariam a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento."*

(RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)

É importante ressaltar que a Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, a qual instituiu o Regimento Interno desse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi alterado pela Portaria nº 586, de 21 de dezembro de 2010, a qual incluiu o artigo 62-A, segundo o qual devem ser observados nos julgamentos desse Conselho as decisões definitivas de mérito do Pretório Excelso, proferidas na sistemática da repercussão geral, bem como as do C. Superior Tribunal de Justiça, na forma de recurso repetitivo.

O que se extrai dessas alterações é que esse Conselho valha-se, em suas decisões, daquelas já tomadas pelo Poder Judiciário e que consolidaram seu entendimento final sobre a matéria, pois no sistema jurídico brasileiro esse é o único órgão competente para “dizer o direito” com foros de definitividade. É certo que, até o presente momento, o E. Superior Tribunal de Justiça ou o Supremo Tribunal Federal não julgaram a questão ora posta em julgamento na forma de recurso repetitivo ou repercussão geral. Não obstante, o que se extrai da jurisprudência pacificada é que, em relação à alimentação a ausência de inscrição no PAT e mesmo o pagamento em pecúnia não lhe retiram o caráter indenizatório.

É medida, pois, que se impõe reconhecer que essa temática já está superada no âmbito do Poder Judiciário, cabendo-nos, pelos princípios que regem a administração pública, tais como legalidade, moralidade e eficiência (artigo 37 caput da Constituição Federal) aplicá-la.

No tocante à remuneração paga a segurados empregados, bem como os pagamentos de pro-labore ao segurados contribuintes individuais a recorrente não trouxe elementos aos autos que pudessem desconstituir o trabalho fiscal, ou melhor, não trouxe provas no sentido de tais pagamentos não se subsumiriam ao conceito jurídico de salário ou remuneração, razão pela qual devem ser mantidos no lançamento.

### Multa

Nessa questão acolho a irresignação do contribuinte em relação ao excesso da multa aplicada.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 *caput* acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput 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, se mais benéfica ao contribuinte.

### CONCLUSÃO:

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento a rubrica “AL – ALIMENTAÇÃO SEM PAT”, bem como para determinar, se mais benéfica ao contribuinte, que a multa seja calculada nos termos do artigo 35 caput 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.

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzales Silvério – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 05/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Declaracão de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à conclusão sobre a multa.

Concordo com a posição do Relator a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN ao caso:

*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, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita pelo Relator, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

**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: (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) 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) 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).*
- 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) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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).*

*§ 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 cinqüenta 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)*

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

#### **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).*

...

*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.*

Ocorre que o nobre Relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo ***multa de mora***.

#### **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: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

...

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

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escreutar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido. Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício*** e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**).

Conseqüentemente, divirjo do voto do Relator, pelas razões expostas, a fim de negar provimento ao recurso na questão analisada acima.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira