



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

Processo n° 10865.004064/2008-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.432 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 28/02/2006

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

DIRETORES EMPREGADOS. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO.

O trabalhador que é promovido à qualidade de diretor, mantendo as características da relação empregatícia, é caracterizado como segurado empregado, devendo as contribuições previdenciárias serem feitas como tal, a teor do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/1991 e art. 9º, I, “a” e § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência do período de 01/2003 a 10/2003, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN. E, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, vencido o Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 14-25.833, fls. 982/1001, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no DEBCAD 37.187.230-8, cuja notificação se deu em 28/11/2008, referente ao período de 01/2003 a 02/2006, e almeja o recolhimento de **diferenças de recolhimento de contribuições sociais sobre a remuneração dos diretores empregados**, devidas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação).

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 36/46, os diretores contribuíam como contribuintes individuais, razão pela qual não houve quaisquer recolhimentos ao FNDE durante o período de apuração.

Entretanto, o auditor, após procedimento fiscal, constatou que os diretores, na verdade, tratavam-se de diretores empregados, razão pela qual deveriam contribuir como empregados, conforme art. 9º, I, “a” e § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Seguem os fundamentos que permitiram a qualificação como diretores empregados:

- a) *continuam sendo beneficiados com os depósitos fundiários;*
- b) *participação nos lucros ou resultados da empresa, como foi o caso do diretor Kent Thomas Williamson, em 11/2000, conforme folha de pagamento (não há incidência de contribuição previdenciária, conforme Lei nº 10.101, de 19/12/2000);*
- c) *pagamento de prêmio, conforme folha de pagamento (houve incidência de contribuição citada no item 23 abaixo) a Orlando Rufo Gonzáles, 12/1996; Edson Luiz Moreira, 06/1998; Dante Luis Fecci, 06/1998; Cláudio Monte Cassiano, 06/1998; Kent Thomas Williamson, 09/1998, 11/1998 a 11/2000; Carlos Márcio Ferreira em 08/1999, 07/2001; Mauro Antonio Cerchiari, em 10/1999;*
- d) *Pagamento de incentivo, conforme folha de pagamento (houve incidência da contribuição citada no item 23 abaixo) a Kent Thomas Williamson, 08/1998;*
- e) *Pagamento de abono indenizatório, conforme folha de pagamento (houve incidência da contribuição citada no item 23 abaixo) a Edson Luiz Moreira 12/1998; Dante Luiz Fecci 12/1998; Manoel de Freitas 12/1998; Benedito Vanderlei*

Madruga 12/1998; Cláudio Monte Cassiano 12/1998; Mauro Antonio Cerchiari 12/1998;

- f) *Pagamento de **abono**, conforme folha de pagamento (não houve incidência de contribuição previdenciária) em 01/1999, 10/2000 e 11/2001, a todos os diretores ativos no mês;*
- g) *Pagamento de **diferença de honorários**, acompanhando o dissídio coletivo dos empregados, conforme folha de pagamento (houve incidência da contribuição), em 12/1999, feito a todos os diretores ativos no mês;*
- h) *Pagamento de **gratificações**, conforme folha de pagamento (não houve incidência de contribuição previdenciária) em 09/2001, 04/2002, 11/2002, 12/2002, 11/2003, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 07/2005 e 12/2005, a todos os diretores ativos no mês;*
- i) *Pagamento **abono especial de férias**, conforme folha de pagamento (não houve incidência de contribuição previdenciária – valores incluídos no item 28 abaixo), feito em 01/1996 para Manucher Nikobin e Orlando Rufo Gonzáles, Manoel de Freiras, Mauro Antonio Cerchiari, José Marcos Vettorato e Ronaldo Algodoal Guedes Pereira; em 01/1997, feito para Mauro Antonio Cerchiari, Orlando Rufo Gonzáles, Manoel de Freitas e Benedito Vanderlei Madruga; e em 08/1998, feito para Manoel de Freitas, Benedito Vanderlei Madruga, Mauro Antonio Cerchiari;*
- j) *Os diretores não têm autonomia absoluta na condução ou gerência de sua área na empresa, todos eles se submetem à diretoria executiva, guardando assim, a relação de subordinação e dependência, conforme expõe os organogramas da empresa.*
- k) *São pessoas físicas e remuneradas da mesma forma que antes de constituídos como diretores, percebendo inclusive verbas estimuladoras, como descrito nas letras “b” a “i” anterior, num reconhecimento explícito da própria empresa.*

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls.102/137.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 7ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, DRJ/RPO, prolatou o Acórdão nº 14-25.833, fls. 982/1001, a qual julgou **procedente o lançamento** realizado, mantendo incólume o **crédito tributário, conforme ementa a seguir transcrita:**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2003 a 28/02/2006**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO QÜINQUÊNAL. INOCORRÊNCIA.*

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é o do Código Tributário Nacional (CTN), nos termos da súmula vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal (STF). A constituição do crédito tributário se concretiza com a cientificação eficaz do sujeito passivo.

Não tendo havido qualquer pagamento antecipado, o prazo para a constituição do crédito previdenciário segue a regra do artigo 173, inciso I do CTN, contando-se cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E DE DESCRIÇÃO DOS FATOS. MOTIVAÇÃO. ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE COMPROVAÇÃO. VIOLAÇÃO DE AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os fatos ocorridos e os fundamentos legais do débito, discriminados de forma clara e sistematizada no Relatório Fiscal e no Anexo de Fundamentos Legais, consubstanciam-se em pressupostos jurídicos suficientes para a exigência fiscal, incorrendo violação da ampla defesa e do contraditório.

DIRETORES E ADMINISTRADORES. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. POSSIBILIDADE LEGAL. RELAÇÃO DE EMPREGO. PRESENÇA DE REQUISITOS. COMPETÊNCIA.

É segurado obrigatório da Previdência Social na categoria de empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do Art. 9º da Lei nº 8.212/1991, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. Inteligência do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/1991 e do art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social (RPS), não se configurando invasão de competência do Poder Judiciário.

GRATIFICAÇÕES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO DIRETA E INDIRETA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O conceito de salário-de-contribuição compreende qualquer retribuição pelo serviço prestado, ainda que em forma de

gratificações, independentemente do título utilizado para designar o pagamento.

Ausentes as condições legais expressas para a não-incidência do gravame tributário sobre determinada parcela ou verba, esta será considerada como salário-de-contribuição e base-de-cálculo para todos os efeitos, ainda que paga sem habitualidade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SALÁRIO EDUCAÇÃO. FNDE.

Revestem-se de legalidade as contribuições devidas ao FNDE, a título de Salário Educação, em decorrência de remunerações pagas a segurados empregados, de acordo com a fundamentação legal apresentada no anexo Fundamentos Legais do Débito.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL. PROVA TESTEMUNHAL E DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções previstas legalmente.

Devem ser indeferidos os pedidos de perícia formulados pela impugnante, quando não atendidos os requisitos legais ou ainda quando desnecessários ou impraticáveis.

Afastada a hipótese de necessidade de realização de diligência para oitiva de testemunhas quando os elementos constantes dos autos fazem-se suficientes para a livre formação de convicção e entendimento.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Lançamento Procedente

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 495/533, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. A autoridade fiscal não é competente para reconhecer relações de emprego, em que pese, entretanto, restar inexistente a relação empregatícia entre os diretores apontados pela fiscalização e a Recorrente;
2. As gratificações apontadas pela fiscalização foram pagas de forma não ajustada e não habitual, razão pela qual não integram a base de cálculo da

contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91;

3. Decadência parcial do lançamento;

DA PARCIAL DESISTÊNCIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A empresa, após interposição do Recurso Voluntário, atravessou petição, fls. 1064/1065, requerendo a sua parcial desistência relativo ao período que não considera decaído especificamente quanto às rubricas referentes aos abonos e gratificações do diretores empregados, **cancelando-se, portanto, o levantamento GRT – GRATIFICAÇÕES.**

Deste modo, a apreciação do Recurso Voluntário se deterá tão somente às diferenças de recolhimentos de contribuições previdenciárias dos diretores qualificados pela fiscalização como empregados, **analisando-se, assim, apenas o levantamento FPD – FOLHA DE PAGAMENTO DIRETORES e todos os levantamentos quanto ao período de 01/2003 a 10/2003, o qual a Recorrente considera decaído.**

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 1117, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

CTN - Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

CF/88 - Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais

órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

In casu, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.

Na esteira do entendimento esposado, a autoridade fiscal relata, fl. 44, que a base de cálculo do levantamento quanto à remuneração dos diretores qualificados como empregados, é integrado por diferenças de recolhimento, eis que a empresa vinha adimplindo as contribuições sociais considerando os diretores como contribuintes individuais.

Portanto, tal informação é suficiente para denotar a existência de antecipação de pagamento, razão pela qual deve ser aplicado o prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências 01/2003 a 02/2006. A notificação ocorreu em 21/11/2008, fl. 02. Portanto, tem-se que a decadência fulminou os créditos previdenciários referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/2003 a 10/2003.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL

A fim de afastar as exações presentemente discutidas, a Recorrente alega que a fiscalização previdenciária não possui competência para reconhecer vínculo empregatício, razão pela qual não ser possível imputar quaisquer conseqüências oriundas de tal presunção, sob pena de infração à legislação constitucional e infraconstitucional.

Primeiramente, a caracterização de diretores como empregados procedida pela autoridade fiscal não configura reconhecimento de vínculo empregatício, uma vez que não possui qualquer repercussão trabalhista, mas é realizada apenas para fins previdenciários com o intuito de combater a evasão fiscal.

Tal conduta da auditoria fiscal encontra amparo no art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, *in verbis*:

Art. 229. (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)

Vê-se, pois, que à autoridade fiscal é conferida a atribuição de proceder ao enquadramento tal como foi realizado no caso em tela, não havendo que se falar em incompetência para referida conduta.

Superada esta questão, cabe analisar a procedência do enquadramento feito pela autoridade fiscal, cujo deslinde culminou na qualificação dos diretores como empregados.

DOS DIRETORES EMPREGADOS

Ao discriminar os segurados que devem contribuir na qualidade de empregados, a Lei nº 8.212/91 foi clara ao dispor que também estaria ali enquadrada a figura do diretor empregado. É o que dispõe o art. 12, I, "a":

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

O Decreto nº 3.048/99 reproduzindo o contido no dispositivo legal supra define os segurados qualificados como diretores empregados e os não empregados no art. 9º, §§ 2º e 3º, da seguinte forma:

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Em que pese a menção apenas às sociedades anônimas, é sabido que, a partir do Novo Código Civil de 2002, as sociedades limitadas também puderam admitir administradores que não integrassem o capital social da empresa, razão pela qual os dispositivos acima mencionados são extensivamente aplicáveis.

Vê-se, pois, que o art. 9º, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 dispõe que será considerado diretor empregado aquele trabalhador que, quando promovido à diretoria, mantiver as características da relação empregatícia. Dentre elas, é evidente a existência de personalidade, onerosidade, não eventualidade, merecendo destaque para análise da existência ou não de subordinação no presente caso.

Conforme verificado nos autos, os diretores não possuem autonomia absoluta de suas decisões, devendo submetê-las ao crivo da diretoria executiva, evidenciando, dentre outros fundamentos, apontam-se, sinteticamente, os seguintes apontamentos:

1. remuneração da mesma forma que antes de constituídos como diretores;
2. pagamento de bonificações equivalentes aos dos empregados;
3. inalteração salarial, apenas com diferença de honorários acompanhando o dissídio coletivo dos empregados,
4. ausência de autonomia absoluta na condução ou gerência da sua área na empresa, em razão de todos estarem subordinados à diretoria executiva.

Por oportuno, WLADIMIR MARTINEZ (MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 349) tece as seguintes considerações acerca da qualificação do diretor empregado:

Não aclara a Lei n. 8.212/1991 se o diretor (empregado) é o diretor de sociedade anônima ou se está se referindo à figura do diretor empregado, chefe de departamento ou de divisão do estabelecimento, mas ao mencionar o diretor não empregado (querendo dizer não originário do seu quadro de pessoal), evidencia duas conclusões: a) o trabalhador elevado ao nível de diretor é sempre empregado (art. 12, I, a); b) o prestador de serviços não pertencente ao referido quadro, eleito diretor, é empresário.

Diante de tais circunstâncias, não há como desqualificar os diretores como empregados, razão pela qual tem-se por correta o procedimento fiscal e a manutenção do crédito previdenciário.

DA MULTA APLICADA

No que se refere à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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) 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). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“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 do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. II 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** do recurso para reconhecer a decadência em relação ao período 01/2003 a 10/2003, assim como determinar o recálculo da multa de mora do valor remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.