



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10920.721961/2012-75
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.727 – 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrentes Fazenda Nacional
Associação Beneficente Evangélica de Joinville

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez que davam provimento ao recurso. Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2302-003.542, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 03 de dezembro de 2014 (e-fls. 3257 a 3314). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ENQUADRAMENTO DE SEGURADOS EMPREGADOS. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO DOS REQUISITOS ESSENCIAIS. IMPOSSIBILIDADE DE GENERALIZAÇÃO OU ABSTRAÇÃO TOMANDO POR BASE A PROFISSÃO, MORMENTE QUANDO SE TRATA DE PROFISSIONAL LIBERAL QUE PRESTA SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA DA QUAL É SÓCIO. MÉDICOS EM HOSPITAIS.

O lançamento que desconsidera o contrato celebrado entre hospital e sociedade médica para enquadrar os sócios da sociedade médica como segurados empregados do hospital deve

conter a descrição da presença cumulativa de todos requisitos essenciais da relação de emprego, sendo necessário para tanto que se indique quem prestou o serviço e como este se realizou, com menção às particularidades da atividade de cada profissional, quando existentes, e como o empregador exerceu o seu poder diretivo. Para a configuração da relação de emprego não basta a mera generalização ou abstração simplesmente por se tratar de atividade hospitalar e pelo prestador do serviço ser médico sócio de sociedade médica formalmente contratada, salvo na hipótese de impossibilidade de individualização das situações por omissão da sociedade ou da empresa contratante na apresentação de documentos ou na hipótese destes se mostrarem deficientes (art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91; e art. 148 do CTN). Não se nega a necessidade de o hospital manter segurados empregados, inclusive médicos, para assegurar um mínimo de organização das atividades, mas também não se impõe fática e juridicamente que todos os médicos ou prestadores de serviço devam ser, necessariamente, empregados. Cumpre à fiscalização individualizar as atividades dos segurados que, como profissionais liberais, não raras vezes exercem suas atividades com liberdade e autonomia, inclusive por intermédio de suas próprias sociedades médicas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

DECISÃO: Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento, por vício material, os fatos geradores decorrentes da descaracterização da prestação de serviços por pessoas jurídicas, porque não restou suficientemente demonstrada a fundamentação fática da existência dos pressupostos da relação de emprego entre cada um dos sócios das pessoas jurídicas contratadas e a recorrente. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que entenderam por negar provimento ao recurso. Por maioria de votos em dar parcial provimento ao recurso voluntário do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.333.451-6, lavrado no CFL 68, para excluir os fatos geradores relativos à descaracterização da prestação de serviços por pessoa jurídica, devendo, nos fatos geradores remanescentes, a multa aplicada ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições contidas no artigo 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor da multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, c do Código Tributário Nacional. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que entenderam por negar provimento ao recurso, no que se refere à exclusão dos fatos geradores decorrentes da prestação de serviço por pessoas jurídicas. Por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao cancelamento da isenção patronal das contribuições previdenciárias, porque a recorrente não cumpriu com os requisitos exigidos pela legislação, por período de regência. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 25/02/2015 (e-fl. 3316) para fins de ciência da decisão, insurgindo-se contra esta, sua Procuradoria apresenta, em 08/04/2015 (e-fl. 3327), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF no. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 3317 a 3326).

Alega-se, no pleito, após errônea menção ao Acórdão CARF 2302-00.761, divergência em relação ao decidido, em 03/12/2009, no Acórdão 2401-00.784, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, bem como ao decidido pela 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão CSRF 9.202-02.086, prolatado em 22 de março de 2012, de ementas e decisões a seguir transcritas, visto que adotados como paradigmas, na forma do art. 67, §7o. do referido Anexo II ao RICARF.

Acórdão 2401-00.784

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/11/2006

**PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
APRESENTAÇÃO DA GFIP. INFRAÇÃO.**

A empresa é obrigada a declarar mensalmente na Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os dados cadastrais, a totalidade dos fatos geradores ocorridos e outras informações de interesse para a Previdência Social.

**OBRIGATORIEDADE DE CONCESSÃO PELO FISCO DE
PRAZO PARA O SUJEITO PASSIVO CORRIGIR A INFRAÇÃO
ANTES DE EFETUAR A LAVRATURA. INEXISTÊNCIA.**

Não há previsão legal para que a autoridade fiscal, antes de aplicar a penalidade, faculte ao sujeito passivo corrigir infração verificada durante a ação fiscal.

**ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA.
APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.**

Tendo-se em conta a alteração da legislação, que instituiu sistemática de cálculo da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento.

**AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. IRRELEVÂNCIA
PARA FINS DE APLICAÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO À
LEGISLAÇÃO.**

A responsabilidade por infração à legislação tributária independe da intenção do agente ou do resultado da conduta.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/11/2006

LANÇAMENTO QUE CONTEMPLA A DESCRIÇÃO DOS FATOS APURADOS NA AÇÃO FISCAL, DOS DISPOSITIVOS LEGAIS INFRINGIDOS E DA CAPITULAÇÃO LEGAL DA MULTA APLICADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA OU DE FALTA DE MOTIVAÇÃO.

O fisco ao narrar os fatos verificados, a norma violada e a base legal para aplicação da multa, fornece ao sujeito passivo todos os elementos necessários ao exercício do seu direito de defesa, não havendo o que se falar em prejuízo ao direito de defesa ou falta de motivação do ato, mormente quando os termos da impugnação permitem concluir que houve a perfeita compreensão do lançamento pelo autuado.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO DE JULGAMENTO.

À autoridade administrativa, via de regra, é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Decisão: Por unanimidade de votos deu-se provimento parcial ao recurso para, recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, para as competências nas quais ocorreu lançamento da obrigação principal e o nos termos do art. 32-A, II, da Lei n.º 8.212/1991, para as competências em que não houve lançamento da obrigação principal.

Acórdão CSRF 9202-02.086

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/09/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não

pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias. Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas. Recurso especial negado.

Decisão: Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) haveria de se aplicar, à situação fática, o art. 35-A da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, quando da comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte. devendo ser efetuado o seguinte cálculo: somar as multas aplicadas na sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV, da norma revogada) e comparar o resultado desta operação com a multa prevista no art. 35-A da mesma Lei nº. 8.212, de 1991, introduzido pela Medida Provisória nº. 449, de 2008, e que remete ao art. 44, inciso I da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (percentual de 75%). Rejeita, assim, a comparação feita separadamente pelo vergastado entre a multa prevista no art. 32, IV e §5º. da norma revogada com o novo art. 32-A da Lei nº. 8.212, de 24 de 1991, aplicando-se aqui a norma mais benéfica ao contribuinte;

b) Entende restringir-se o art. 32-A do diploma, citado pelo vergastado, ao lançamento de multa isolada quando houver **tão-somente** o descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do caput do art. 32 da mesma Lei nº. 8.212, de 1991, sob pena de *bis in idem*. Entende que, sempre que houver lançamento das contribuições previdenciárias vinculado ao descumprimento das obrigações principal e acessória, há que se utilizar, agora, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, o teor do art. 35-A daquele diploma, consoante o cálculo acima mencionado. Ressalta, ainda, entender que o art. 44, I da Lei nº. 9430, de 1996, referenciado pelo mencionado art. 35-A, abarca tanto a conduta de descumprimento da obrigação principal como da acessória.

Requer, assim, que seja conhecido o recurso e lhe seja dado provimento recurso, a fim de que prevaleça a forma de cálculo defendida no item "a" supra, para aplicação da multa mais benéfica

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 3329 a 3333.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, ocorrida em 23/04/2015 (e-fl. 3337), a contribuinte apresentou, em 07/05/2015, Recurso Especial de sua

iniciativa de e-fls. 3340 a 3358. Todavia, a tal recurso se deu seguimento somente quanto à matéria de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, consoante despachos de e-fls. 3422 a 3428.

Quanto à matéria admitida, o contribuinte alega divergência em relação ao decidido, em 17/09/2014, no Acórdão 3403-003.271, de lavra da 3ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 3ª. Seção deste CARF, bem como ao decidido pela 3ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 103-23.566, prolatado em 17 de setembro de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 3.403-003.271

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2008

MERCADORIAS IMPORTADAS. REVENDA SAÍDAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE.

Só fazem jus ao benefício da suspensão ao componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, nas respectivas saídas promovidas por estabelecimento industrial ou por comerciais atacadistas, quando adquirem produtos resultantes da industrialização por sua encomenda, àquele equiparado. Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Decisão: Por maioria de de votos, dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a incidência de juros sobre a multa de lançamento de ofício. Vencidos o Relator e o Conselheiro Paulo Roberto Stocco Portes, que negaram provimento na íntegra. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

Acórdão CSRF 103-23.566

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação ao ano-calendário de 1997. Assunto:

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora. JUROS DE MORA. 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 (Súmula 1º CC nº 4). Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 1997, 1998, 1999 Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em vista o liame fático que os une.

Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

Fundamenta o contribuinte em seu pleito, quanto à matéria a que se deu seguimento, que a imposição de Juros Selic sobre a multa de ofício é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, havendo previsão legal apenas para incidência dos juros de mora sobre tributos ou contribuições, colacionando jurisprudência administrativa acerca do tema que suportaria tal argumentação. Requer, quanto à matéria, que seja cancelada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalmente, encartou ao feito a contribuinte, ainda, contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional de e-fls. 3410 a 3416, onde reproduz o entendimento do vergastado, no sentido da especialidade da Lei nº 8.212, de 1991, e, ainda, da aplicação do art. 32-A do mesmo diploma, para o caso específico de descumprimento de obrigação acessória vinculada à GFIP. Entende que o art. 35-A se aplicaria tão somente ao descumprimento de obrigação principal, devendo-se aplicar o art. 32-A, no caso de descumprimento da obrigação acessória, havendo ou não pagamento da contribuição. Pugna, assim, pelo não provimento do Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior

1. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Sob análise, a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 4º A não apresentação do documento</i>	<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de</i>

previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). <table><tr><td>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</td></tr><tr><td>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</td></tr><tr><td>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</td></tr><tr><td>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</td></tr><tr><td>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</td></tr><tr><td>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</td></tr><tr><td>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</td></tr><tr><td>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</td></tr></table> § 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo	0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo	6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo	16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo	51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo	101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo	501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo	1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo	acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo	2008). § 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) § 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.: I - à metade, quando a declaração for apresentada
0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo									
6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo									
16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo									
51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo									
101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo									
501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo									
1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo									
acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo									

acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (...) 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	após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). (...) Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).
--	--

<i>mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>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).</i> <i>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).</i> <i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i> <i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>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).</i> <i>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</i>	<i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
--	---

<i>dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>§ 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.</i> <i>§ 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.</i> <i>§ 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.</i> <i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i>	
--	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou, para o DEBCAD 37.333.451-6, pela comparação a ser realizada entre o aplicado no AI, baseado no art. 32, IV e § 5º, da redação anterior da mesma Lei nº. 8.212, de 1991, antes da edição da MP, e o disposto no art. 32-A da referida Lei nº. 8.212, de 1991, mantendo-se das duas multas a mais benéfica ao contribuinte.

Ouso discordar desta comparação. Entendo a propósito que, em verdade, o art. 35 da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal, tal como realizado, no presente caso para o AI 37.333.451-6, lavrado com fundamento legal no mencionado art. 32, § 5º.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter, agora a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo tanto a constatação, através de procedimento de ofício, de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

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, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, 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 (grifos no original)**.*

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, 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 (grifos no original)**;*

(...)

II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)*:

Esclarecemos aqui que a multa de lançamento de ofício (grifos no original), 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 (escriturar 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 (grifos no original)**. 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 (grifos no original)**. 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 tem 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 (grifos no original) 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 (grifos no original)**); antiga redação, com a penalidade determinada*

atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

Santos

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

"(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação

acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Quanto a tal entendimento, apenas refutando parte da argumentação do vergastado e da autuada em sede de contrarrazões, cediço que não há, ainda, qualquer exceção, no art. 35-A, que remeta a sua não aplicabilidade, no caso de infração decorrente de descumprimento de obrigação acessória caracterizada necessariamente, de forma simultânea, ao lançamento de ofício da contribuição não declarado ou declarado a menor (tal como o descumprimento previsto no art. 32-A). Assim, correta a interpretação sistemática em que o art. 32-A tem sua aplicação limitada aos casos em que as infrações ali descritas não decorrem de ação fiscal que leve ao lançamento de débitos pela autoridade fiscal junto ao contribuinte.

No caso sob análise, ao aplicar tal entendimento, verifico que permanecem em litígio, quanto à aplicação da retroatividade benéfica: a) as multas aplicadas constantes dos AIs 37.333.447-8, 37.333.448-6, 37.333.449-4 e 37.333.458-0 (débitos de obrigação principal) e b) a multa aplicada através do AI 37.333.451-6, aplicada por haver a empresa infringido o disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, para competências (atos geradores) anteriores à vigência Medida Provisória nº 449, de 2008 (noto, inclusive, que o lançamento constante do AI de descumprimento de obrigação acessória abrange somente as competências de 01 a 10/08, conforme planilha de e-fl. 61).

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado, agora ao caso sob análise, entendo que, para os débitos de obrigação principal cujos fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP nº 449, de 2008, bem como para o débito de obrigação acessória lavrado sob a égide da legislação anterior à mesma MP, se deva restabelecer as penalidades nos termos em que constante dos AIs, respectivamente vinculados à constituição dos créditos de obrigação principal (AIs 37.333.447-8, 37.333.448-6, 37.333.449-4 e 37.333.458-0 (débitos de obrigação principal)) e ao crédito decorrente descumprimento de obrigação acessória (AI 37.333.451-6) baseado este último no art. 32, §5º, da mencionada Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, restabelecendo-se as penalidades lançadas, limitada, assim, a soma das penalidades aplicáveis à cada competência ao percentual de 75% dos valores devidos a título de obrigação principal, na forma de demonstrativo de e-fl. 61, sem que se deva falar em comparação segregada de multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória (AI 37.333.451-6), na forma proposta pelo vergastado.

Este percentual é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se as penalidades na forma que lançadas nos autos de infração.

2. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Inicialmente, quanto ao conhecimento do Recurso da autuada, ressalto meu posicionamento pessoal no sentido da matéria admitida (incidência de juros sobre a multa de

ofício), ainda que objeto de prequestionamento nas instâncias ordinárias, tratar-se de matéria atinente à cobrança do crédito tributário, ultrapassando assim o controle de legalidade do lançamento (que, note-se, não abrange os referidos juros), seara a que deveria se limitar este Conselho e se constituindo, assim, em meu entendimento pessoal, em matéria estranha ao litígio, inclusive desde sua fase impugnatória.

Curvo-me, porém, aqui, à jurisprudência pacificada no âmbito deste mesmo CARF, de conhecimento da matéria (evidenciada de forma clara pela existência de paradigmas divergentes em relação ao recorrido), de forma a superar eventual preliminar de não-conhecimento.

No mais, pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade e às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Adentrando o mérito, rejeito a argumentação do contribuinte, adotando como razões de decidir aquelas brilhantemente expostas pela ilustre conselheira Viviane Vidal Wagner, em seu voto vencedor na 1ª. Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9101-00.539, de 11 de março de 2010, *verbis*:

“

(...)

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade,

o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente."

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício:

Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1o).

§ 2o O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2o).

§ 3o A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

"JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO

PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.(g.n.)

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

"REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07)."

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, 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.

(...)

Assim, com fulcro nas fortes razões de decidir acima expostas, que espelham de forma fidedigna meu posicionamento pessoal acerca da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício constante do lançamento, nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior - Relator