



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

**Processo n°** 10932.000628/2009-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-002.838 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: PREMIAÇÃO DE INCENTIVO  
**Recorrente** SOGEFI FILTRATION DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/05/2005

PREVIDENCIÁRIO. PAGAMENTOS EFETUADOS POR INTERMÉDIO DE CARTÃO PREMIAÇÃO. NATUREZA DE GRATIFICAÇÃO. INCLUSÃO NO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, mesmo através de cartões de premiação, constitui gratificação e, portanto, tem natureza salarial.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991).

Recurso voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares e Thiago Tabora Simões que limitavam a multa ao percentual de 20%. Apresentará voto vencedor o conselheiro Ronaldo de Lima Macedo.

Júlio César Gomes Vieira - Presidente.

Igor Araújo Soares - Relator.

Ronaldo de Lima Macedo - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira  
 Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora  
 Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SOGEFI FILTRATION DO BRASIL LTDA, irresignada com o acórdão de fls. 70/75, por meio do qual fora mantida a integralidade do Auto de Infração, assuntos previdenciários, n. 37.259.291-0 lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias, parte da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais por intermédio de cartões premiação Spirit Card, a título de incentivo pela venda de filtros Fram e peças de reposição SOGEFI.

O relatório fiscal da notificação, constante às fls. 36/39, noticia que o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência do Despacho Decisório de fls. 19/20, por meio do qual foi determinado que a correta competência referente à constituição do crédito tributário lançado no Auto de Infração n. 37.120.720-7 (PAF 10932.000486/2007-01) era 05/2005 e não 06/2005, o que gerou a necessidade de novo lançamento de referida competência, agora, no presente Auto de Infração.

Por este motivo, foi objeto do presente lançamento apenas da competência de 05/2005, com a ciência do contribuinte efetivada em 09/12/2009 (fls. 01).

Depreende-se, ainda, do v. acórdão recorrido, que na oportunidade foram julgados, em conjunto, o presente Auto de Infração e o Auto n. 37.259.290-2, lavrado em decorrência da recorrente não ter efetuado a retenção de 11% sobre os valores pagos por intermédio do cartão premiação aos contribuintes individuais na competência de 05/2005, ambos julgados totalmente procedentes.

Em seu recurso, sustenta a recorrente, em sede de preliminar, a nulidade do Auto de Infração n. 37.259.291-0, já que não fora intimada de sua lavratura enquanto vigente mandado de procedimento fiscal, sustentando apenas ter recebido os Autos de Infração n. 37.103.524-4 e 37.259.290-2 e que qualquer alteração acerca do número do presente Auto de Infração também não foi por ela recebida, sendo ilegal o procedimento de apensação dos processos respectivos e o julgamento conjunto levado a efeito pelo v. acórdão recorrido.

Continua argumentando pela inexistência de qualquer parcela remuneratória apta a atrair a incidência de contribuições previdenciárias, já que premiação não se constitui em salário ou remuneração, não se caracterizando como rendimento do trabalho, pois a campanha de marketing refere-se a incentivo ao talento dos trabalhadores ou recompensa por habilidade pessoal, isto porque, o serviço prestado já é remunerado pelo salário mensal percebido pelos trabalhadores.

Defende, por fim, que é o distribuidor dos produtos quem paga os salários, sendo que a recorrente apenas premia e incentiva o talento, empenho e habilidade pessoal, esclarecendo, ainda, que as premiações pagas nas campanhas de marketing não eram creditadas aos seus destinatários habitualmente, sendo que estes podiam ou não receber os prêmios.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, ao autos foram enviados a este Eg. Conselho.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Igor Araújo Soares, Relator

### CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso e presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

### PRELIMINARMENTE

Não subsiste nulidade a ser reconhecida.

A assertiva da recorrente no sentido de que não fora intimada da lavratura do presente Auto de Infração não merece amparo, na medida em que os documentos dos autos demonstram realidade diversa.

Na forma em que relatado, no presente Auto de Infração, inicialmente com DEBCAD n. 37.103.524-4, foram lançadas contribuições previdenciárias que já haviam sido objeto de lançamento em outro Auto de Infração, o DEBCAD 37.120.720-7, no qual fora verificado ter havido erro quanto ao lançamento da competência de 06/2005, devendo ser modificada para 05/2005, quando fora novamente aberto procedimento de fiscalização que gerou o presente Auto de Infração.

Diante disso, há que se apontar que o contribuinte foi cientificado do procedimento mediante o TIAF de fls. 21, no qual fora expressamente apontado ter sido a fiscalização originada do despacho decisório de 17/02/2009, tendo sido requerido a recorrente toda a documentação pertinente para o correto levantamento de ser ou não devida a competência de 05/2005, inclusive indicando o código do Mandado de Procedimento Fiscal respectivo e o seu código de acesso para verificação na internet.

Ademais, a alegação de que não fora intimada da lavratura do presente Auto de Infração, também há de ser afastada, na medida em que consta a ciência do recorrente do presente Auto de Infração, indicada as fls. 01 do processo, tendo sido tempestivamente apresentada sua impugnação, e as demais manifestações constantes dos autos, de modo que a alteração do número do DEBCAD anterior, de 37.103.524-4, para 37.259.291-0, consta dos autos e em momento algum caracterizou cerceamento de seu direito de defesa, na medida em que não necessita ser cientificada previamente ao contribuinte, por se tratar de procedimento interno da Receita.

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

### MÉRITO

A recorrente sustenta a necessidade que seja declarado o lançamento improcedente, pois entende e defende que os pagamentos efetuados a contribuintes individuais, por intermédio do cartão Spirit Card, como prêmio pelo seu desempenho, não ostenta qualquer caráter remuneratório ou salarial.

Com efeito, preconiza o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91 preconizam o seguinte:

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

*I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

A CLT discrimina as parcela que compõe a remuneração do empregado, conforme seu art. 457:

*Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.*

Por conseguinte, o § 2º, de seu art. 458, assim dispõe sobre os salários pagos “*in natura*”:

*Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado....”.*

Da leitura e análise de referidos dispositivos legais, não restam dúvidas de que não é toda utilidade fornecida ao empregado que ostenta o caráter contraprestacional, sendo necessário distingui-las, dentre as fornecidas como retribuição “pelo trabalho”, essa sim, com natureza de “salário-utilidade” e que deverá ser objeto de inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária, e as fornecidas como instrumento de trabalho, ou “para o trabalho”, que não é considerada como salário-utilidade, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do empregado ou prestador de serviço.

Na doutrina, há várias correntes; porém, a que tem maior aplicação determina que a regra geral é que, se o trabalhador paga pela utilidade, essa não se constitui em salário. Se, por outro lado, esta aumentar seu patrimônio ou for fornecida gratuitamente, então integrará o salário para todos os efeitos legais. A CF menciona “os ganhos habituais”, assim entendidos, todos os ganhos de cunho remuneratório sejam eles em dinheiro ou utilidades.

E assim ponderou o acórdão recorrido (fls.72):

*No tocante às chamadas "contribuições patronais", assim entendidas as que constituem encargo/responsabilidade do próprio empregador/da própria empresa — e que, no Discriminativo Analítico de Débito — DAD (fls. 04/05) figuram sob as rubricas "14 CincUadm/aut" e "1F Contrib indiv" —, o art. 195, I, alínea "a", do Texto Supremo, na redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20/98, assim prescreve:*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (destacamos)*

*Veja-se que o transcrito dispositivo cuida não somente de "salários" — estes, sim, relacionados exclusivamente à contraprestação avençada entre as partes no contrato laboral regido pela C.L.T. —, mas também de outros "rendimentos do trabalho" que sejam pagos ou creditados a quaisquer pessoas físicas que prestem serviços ao empregador/à empresa ou entidade a ela equiparada, com ou seu vínculo empregatício.*

*Significa isto que todo ganho resultante do trabalho — ainda que não se enquadre no conceito jurídico de salário em sentido estrito — integra a base de cálculo das contribuições patronais instituídas com fulcro na alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF/1988. Ou, noutras palavras, toda contraprestação pelo trabalho, paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, põe-se no âmbito de incidência das normas que instituíram tais contribuições.*

*Ora, no caso concreto sob exame, parece-nos bastante claro que os valores auferidos pelas pessoas físicas, o foram em virtude de seu esforço pessoal (leia-se, de seu trabalho) no sentido de alcançar determinados resultados estipulados pela SOGEFI.*

*Aliás, é de supor que esse esforço tenha sido empreendido em horário correspondente à sua jornada normal de trabalho, pactuada com a atuada/distribuidor.*

*Se assim for — isto não foi abordado pela defesa, até porque ela afirma que e todos os beneficiados pelas premiações tinham vínculo de emprego somente com outras empresas distribuidoras —, mais difícil se torna sustentar que tais pagamentos não decorreram do trabalho, pois, dizê-lo implicaria que, no curso daquela jornada, tais laboristas realizaram atividade estranha ao objeto do contrato celetista firmado com o seu empregador.*

*Não nos parece que os premiados, indubitavelmente sem vínculo empregatício com a notificada, em seu reiterado esforço pela busca dos resultados positivos estipulados pela SOGEFI possa ter outro nome que não trabalho. Paralelamente ao reconhecimento de que esse tipo de premiação vai se tornando cada vez mais comum no Brasil, deve-se admitir que um número cada vez maior de pessoas físicas nela interessadas passe a tomar parte nas respectivas campanhas como seu principal meio de subsistência — é dizer, faça dessa atividade o seu trabalho habitual.*

*Se pensarmos de outro modo, isto é, que a participação dessas pessoas físicas – nas tais campanhas promocionais — sobretudo quando com frequência ou, no limite, como única fonte de renda —, não se caracteriza como trabalho, seremos forçados a concluir que elas não são seguradas obrigatórias do Regime Geral de Previdência Social em razão dessa atividade, o que vai na contramão do ideal da "inclusão previdenciária", (çamente manifesto no § 12 do art. 201 da Constituição Federal de 1988, acrescido ao ---/ T. eto Supremo pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005.*

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do prestador de serviços ao ter todo mês um crédito disponível para saque custeado por seu empregador em decorrência de seu contrato de trabalho, devendo, portanto, a quantia correspondente sofrer incidência de contribuição previdenciária. Tal fato é confirmado pela própria decisão de primeira instância, a qual deixa claro que os pagamentos eram efetuados mensalmente e dirigidos apenas a uma parte dos empregados.

O fato de os valores serem repassados a uma interposta empresa, não desnatura o fato gerador de contribuições previdenciárias em relação à recorrente. O encargo financeiro foi suportado por ela; de modo que a empresa contratada simplesmente cumpria as determinações da recorrente, que informava os valores que deveriam ser disponibilizados aos segurados, bem como a relação nominal dos mesmos. Os valores percebidos pelos segurados surgiram em função do vínculo com a recorrente e não de vinculação com a empresa contratada.

Evidente, portanto, que não se trata de distribuição de premiação eventual, mas de pagamento de caráter remuneratório, que se formalizou impropriamente, por intermédio de cartões de incentivo, na forma em que restou bem decidido pelo v. acórdão de primeira instância.

Sobre o assunto, já são inúmeros os precedentes que foram julgados por este Eg. Conselho Administrativo, de modo que cito, a seguir, o mais recente e que reflete posição já consolidada desde o ano de 2007, confira-se:

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005 SALÁRIO INDIRETO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. DECADÊNCIA 1- De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor*

*atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. 2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes. 3-Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN 2-Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho. **A verba paga pela empresa aos segurados empregados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa INCENTIVE HOUSE é fato gerador de contribuição previdenciária.** RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Cleusa Viera de Souza, Recurso 251.263, Sessão de 06/05/2009)*

Por fim, há que se considerar, com a edição da Lei 11.941/09, que fora dada nova redação ao art. 35 da Lei 8.212/91, a seguir:

*“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).*

Resta claro, portanto, que subsiste a necessidade de revisão da multa de mora aplicada, eis que deve ser observada a superveniência de norma legal mais benéfica, devendo ser aplicada no presente caso em respeito ao disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, devendo ser observada, a meu ver, a limitação decorrente da remissão do art. 35-A ao art. 61 da Lei 9.430/96.

Vejamos, a princípio, o que determina o art. 61 da Lei 9.430/96, mencionado pelo novo art. 35 da Lei 8.212/91:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

A multa de mora, portanto, calculada com base no montante total das contribuições lançadas no Auto de Infração principal, teve seu patamar revisto pela Lei 11.941/09, que o limitou a 20% sobre a mesma base de cálculo.

Logo, em se tratando de penalidade, no caso em tela foi promulgada norma posterior mais benéfica ao contribuinte que cominou ao presente caso penalidade menos severa, devendo, portanto, retroagir e ser aplicada ao caso concreto, de acordo com o que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN:

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

*I – [...]*

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

*a) [...]*

*b) [...]*

***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.***

Outro não é o entendimento dos Tribunais pátrios, conforme se depreende do julgamento da apelação cível 2006.03.99.037140-2 pelo Eg. TRF da 3ª Região, assim ementado:

*“PROCESSO CIVIL: AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557 DO CPC. DECISÃO TERMINATIVA. PEDIDO DE REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA MORATÓRIA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÃO AO PERCENTUAL DE 20%. ARTIGO 61, § 2º DA LEI Nº 9.430/96. TAXA SELIC. CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. I - O agravo em exame não reúne condições de acolhimento, visto desafiar decisão que, após exauriente análise dos elementos constantes dos autos, alcançou conclusão no sentido do não acolhimento da insurgência aviada através do recurso interposto contra a r. decisão de primeiro grau. II - A recorrente não trouxe nenhum elemento capaz de ensejar a reforma da decisão guerreada, limitando-se a mera reiteração do quanto afirmado na petição inicial. Na verdade, a agravante busca reabrir discussão sobre a questão de mérito, não atacando os fundamentos da decisão, lastreada em jurisprudência dominante desta Corte. III - A despeito de não merecer amparo o pedido de redução do percentual da multa moratória aplicada, simplesmente por ser excessivo e confiscatório, cumpre, de fato, reduzir a multa que incide sobre o débito exequendo. IV - A*

*Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009), deu nova redação ao artigo 35 da Lei 8.212/91 que assim dispõe: "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". V - Tratando-se de ato não definitivamente julgado aplica-se a retroatividade dos efeitos da lei mais benéfica, nos termos do artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional. VI - Impõe-se, portanto, a limitação da multa moratória ao percentual de 20% (vinte por cento), na forma do § 2º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, supracitado. VII - A redução da multa moratória não enseja a nulidade da CDA, pois a apuração do débito executado dependerá de simples cálculos aritméticos. VIII - Não há, outrossim, qualquer ilegalidade na cumulação de juros de mora, multa e correção monetária, pois são institutos com natureza jurídica e finalidades diversas, sendo que multa e juros incidem sobre o débito atualizado e os três acréscimos são devidos a partir do vencimento. IX - No que se refere à taxa SELIC, a jurisprudência é pacífica em reconhecer a legalidade de sua utilização como fator de atualização monetária dos créditos tributários. X - Os honorários advocatícios ficam mantidos, tendo em vista a sucumbência mínima do embargado. XI - Agravo improvido.*

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para que seja aplicado ao presente caso somente a multa de mora limitada a 20%, nos termos do art. 35 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.

Igor Araújo Soares

## Voto Vencedor

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Redator Designado.

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca da aplicação da multa de mora, peço licença para divergir do exposto acima, pois entendo que ocorreu decadência em parte.

É o que passo a expor.

**No que tange à aplicação da multa de mora sobre as contribuições devidas, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.**

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições**

**Multas de Lançamento de Ofício**

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

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

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

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação

da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo art. 35 da Lei 8.212/1991, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

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

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

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

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, **cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,***

*serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)*

**§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.**

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.*

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Ainda deixo consignado que não há sentido em se aplicar a retroatividade benéfica do art. 106, II, alínea “c”, do CTN, pois haveria cisão ou combinação de preceitos legais na aplicação da multa de mora, conduta esta não aceitável no arcabouço jurídico vigente.

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei 9.430/1996, bem como não há que se falar na aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, já que se trata de lançamento de ofício (direto).

**Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.**

Ante todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo

CÓPIA