



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

**Processo n°** 11080.005932/2007-05  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.043 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2014  
**Matéria** Auto de Infração: obrigações principais  
**Recorrente** KEPLER WEBER S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/01/1995 a 28/02/2005

**DECADÊNCIA.**

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado o pagamento parcial, aplica-se o disposto no artigo 150, §4° do CTN.

**PRESCRIÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL. COMPENSAÇÃO APÓS O PRAZO QUINQUENAL PREVISTO NO DECRETO N° 20.910, DE 1932. IMPOSSIBILIDADE.**

O direito de compensar crédito tributário reconhecido na esfera judicial prescreve em 5 (cinco) anos, contado a partir da data do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Nos presentes autos, a decisão judicial transitou em julgado em 08.1997. Levando em consideração o disposto no art. 168, II, CTN c/c art. 1° do Decreto n° 20.910/32, o contribuinte poderia compensar seus créditos somente até 08.2002. A partir de então estaria prescrito o direito ao encontro de contas.

**AJUDA DE CUSTO. AUXÍLIO. EMPREGADO ESTUDANTE**

O agente previdenciário, tal como exposto no art. 142 CTN, tem a sua atividade vinculada e, como tal, não poderia deixar de exigir o pagamento das contribuições previdenciárias sobre esta rubrica, uma vez que, como dito, o benefício era concedido apenas a determinada categoria de empregados, deixando à margem todos os demais em completo desrespeito ao art. 28, §9°, alínea 't', da Lei n° 8.212/91.

**SAT. AUTO ENQUADRAMENTO. PARECER PGFN/CRJ n° 2010/2011.**

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/04/

2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 04/04/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO C

RUZ, Assinado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 16/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

**DOS FATOS GERADORES. SALÁRIO-MATERNIDADE. DESCONTO DE 11% SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.**

Considerando que não houve qualquer impugnação do contribuinte, nos termos do art. 17 do decreto 70.235/72 c/c art. 8º da Portaria da RFB nº 10.875/07, a matéria não impugnada está preclusa o que impede esta Egrégia Corte de se manifestar a respeito.

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.**

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, reconhecendo a homologação tácita do crédito lançado até a competência 11/2000, inclusive, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Quanto à multa, por voto de qualidade, foi dado provimento parcial ao recurso, devendo ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação a Conselheira Relatora e os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor quanto à multa.

Liége Lacroix Thomasi - Presidente da Turma

Juliana Campos de Carvalho Cruz - Relatora

Processo nº 11080.005932/2007-05  
Acórdão n.º **2302-003.043**

**S2-C3T2**  
Fl. 686

---

Arlindo da Costa e Silva - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes, André Luís Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Arlindo da Costa e Silva e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a decisão de piso que julgou, por unanimidade de votos, procedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º DEBCAD 35.839.473-2, está a exigir da empresa KEPLER WEBER S/A o pagamento dos valores que deixou de recolher referente às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social e de outras entidades e fundos, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, no período de 01/1995 a 02/2005.

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 115 a 120, são fatos geradores das contribuições sociais:

- a) Valores pagos a título de ajuda de custo ao empregado estudante, prevista nos Acordos Coletivos de 1995 a 2004, concedida àqueles que possuísem remuneração até 05 (cinco) salários mínimos;
- b) Valores referentes ao salário-maternidade, pagos pela Previdência Social, às seguradas empregadas em licença maternidade, no período do 08/2001 a 08/2003, que deixaram de ser incluídas na base de cálculo das contribuições sociais;
- c) Valores que deixaram de ser retidos e recolhidos à Seguridade Social, no percentual de 11% incidentes sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais a serviço da empresa autuada;
- d) Diferença do percentual apurada em decorrência do reenquadramento da empresa. Segundo o auditor previdenciário, o contribuinte enquadrou erroneamente o grau de risco do acidente do trabalho incidente sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados no período de 03.2001 a 02.2005. Até 02.2001 a atividade preponderante da empresa - determinada pela atividade econômica que ocupava o maior número de empregados - era a administração das controladas com Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 74.14-4 (holding), que tem grau de risco de 1% (um por cento). Em 03.2001 houve inicialmente a transferência de aproximadamente 80 (oitenta) empregados da Kepler Weber Industrial S.A. para ora notificada, alterando a atividade econômica preponderante da empresa, ou seja, a atividade que passou a ocupar o maior número de empregados foi o comércio, modificando assim o CNAE para 51.61-6 (comércio de equipamentos), que possui grau de risco de 2% (dois por cento). Desse modo, foi efetuada a alteração da alíquota de 1% para 2% do período de 03.2001 a 02.2005, conforme previsto nos §§ 5º e 6º do art. 202 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3048/99 c/c art. 86, do item II, alínea "b" da IN SRP n. 03 de 07/2005;
- e) Glosa dos valores compensados pela empresa em decorrência da ação judicial nº 94.0012987-4, por força do decurso do prazo (superior a cinco anos), no período de 09/2002 a 02/2005.

O lançamento atingiu o montante de R\$ 1.854.997,26 (um milhão, oitocentos e cinquenta e quatro mil, novecentos e noventa e sete reais e vinte e seis centavos), consolidado em

09/12/2005

O Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 387/408), tempestiva, alegando, em síntese:

- a) Que alguns itens lançados na NFLD descumpriu os princípios do Direito Obrigacional Tributário, tais como as garantias e direitos individuais dos contribuintes e as limitações ao poder de tributar, já que fundamentada em interpretações equivocadas;
- b) Que a partir da promulgação da Carta Republicana de 1988, as contribuições sociais teriam natureza tributária e, por isso, a cobrança deveria ser realizada dentro de um prazo decadencial de cinco anos, em obediência ao Código Tributário Nacional – CTN, já que reconhecida a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8212/91. Desse modo, conforme art. 173, inciso I, do CTN, estariam decaídas as parcelas anteriores a 01/01/2000;
- c) Com relação à glosa da compensação, alegou existirem três equívocos cometidos pela fiscalização previdenciária: aplicação retroativa do art. 253, II, do Decreto nº 3.048/99, já que o direito do contribuinte à compensação tem origem na decisão judicial transitada em julgado em agosto de 1997; utilização de dispositivo regulamentar (Decreto nº 3.048/99) sem base legal; e, utilização equivocada, pelo auditor, da SELIC simples, porquanto o cálculo correto deveria englobar a taxa SELIC acumulada mensalmente;
- d) Quanto à ajuda de custo a estudantes, alegou tratar-se de facilitação e reparação de gastos do empregado, não configurando contraprestação de serviço, logo, não integrando o salário. Aduziu que não foi concedida à universalidade dos segurados a serviço da Impugnante pelo fato da empresa pretender encorajar os menos assistidos ao estudo, mediante indenização parcial dos gastos;
- e) No que tange ao enquadramento no grau de risco de acidente do trabalho, afirmou que o critério usado pela AFPS notificante para o enquadramento da atividade preponderante da empresa, trazido pela Instrução Normativa - IN/SRP nº 03/2005, é incabível ao processo em tela, posto que os fatos geradores referem-se às competências 03/2001 a 02/2005, período anterior à vigência da norma. Aduziu, ainda, que o critério de preponderância da atividade da empresa, a do maior número de segurados na atividade, deve ser observado à vista da totalidade dos empregados e trabalhadores avulsos que prestam serviço à empresa e não conforme efetuado na Ação Fiscal, com a exclusão de determinadas atividades, conforme o "demonstrativo de ocupações da empresa", anexo a NFLD;
- f) Por fim, alegou que não procede o lançamento de valores que deveriam ter sido retidos, pela Impugnante, no pagamento de autônomos e administradores, pois que não o foram por estes já contribuírem sobre o teto máximo à previdência social;
- g) Pleiteou o acolhimento dos argumentos apresentados na defesa e, sucessivamente, se remanescente alguma parcela do crédito, a aplicação dos juros pelo máximo permitido de 1 % ao mês. Requereu a juntada de documentos suficientes para a comprovação de suas alegações e a realização de diligência ou perícia para esclarecimento dos aspectos fáticos e documentais demonstrados na Impugnação.

Baixados os autos em diligência para a notificação dos demais componentes do Grupo Econômico, o Serviço de Orientação e Recuperação de Créditos - SEREC, oficiou, conforme o disposto no art. 662 da IN/MPS/SRP nº 03/2005, as empresas Kepler Weber Industrial S/A - Ofício SRP/SEREC/POA nº 015/2006, Kepler Weber Inox Ltda – Ofício SRP/SEREC/POA nº 016/2006 e Kepler Weber Peças e Serviços Ltda – Ofício SRP/SEREC/POA nº 017/2006 (fls. 465 a 472).

O processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, tendo em vista a Portaria SUTRI nº 3.237, de 12.08.2011, publicada no DOU de 15.08.2011.

Frente às alegações da empresa, os autos foram baixados em diligência para pronunciamento da Auditoria Fiscal da Secretaria da Receita Previdenciária que, em resposta (fl. 479), esclareceu ter sido o enquadramento feito durante a Ação Fiscal pela AFPS notificante de acordo com o disposto no art. 202 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, tendo sido a Instrução Normativa SRP nº 03/2005 utilizada para maior clareza no lançamento fiscal; com relação à glosa da compensação efetuada, informou as correções que foram efetuadas (fl. 480), conforme planilha apresentada pela Auditora Fiscal notificante (fl. 360), pois embora tenham sido calculados os valores com base na SELIC acumulada relativa ao mês anterior, não considerou o acréscimo de 1% no mês em que foi efetuada a compensação. Não foram alterados os valores do débito, uma vez que o valor lançado na presente NFLD foi o que a empresa compensou, a cada competência.

A empresa foi cientificada dos resultados da diligência através do Ofício DRP/POA/RS nº 002/2007, com abertura de prazo para manifestação acerca das informações prestadas pela Auditora Fiscal (fl. 481). Na oportunidade, afirmou o contribuinte (fls. 488 a 490):

- a) Não houve a manifestação do autor da peça fiscal a quem cabe a manifestação nas diligências que estejam relacionadas com o lançamento tributário de sua autoria, conforme o princípio da pessoalidade no trato da obrigação tributária, estabelecido pelo art. 142 do CTN;
- b) A diligência não alcançou os demais pontos da defesa e deixou de abordar aspectos relevantes;
- c) Quanto ao SAT, a norma do art. 202 do Decreto nº 3.048, vigente à época dos fatos geradores, não trazia a distinção utilizada pela Autoridade Fiscal, com apoio na norma emanada no ano de 2005;
- d) Quanto à glosa, a Autoridade confirmou parcialmente o argumento da defesa, retificando o débito, mas não o fez de acordo com a decisão judicial;
- e) Os demais argumentos da defesa não restaram enfrentados. Reiterou os argumentos apresentados na Impugnação.

No julgamento efetuado pela DRJ (às fls. 498/511) foi considerado procedente o lançamento. Tais foram as razões:

- a) Em relação às considerações iniciais levantadas na Impugnação, observou o Julgador que a Administração Pública deve obediência, nos exatos termos do art. 37, caput, da vigente Constituição Federal, ao princípio da legalidade, segundo o qual o administrador público somente pode fazer aquilo que a lei permite;

- b) O entendimento sobre a decadência em tributos por homologação já se encontra pacificado, sendo atualmente de dez anos o prazo;
- c) A Impugnante informou ter tido êxito judicial, transitado em julgado, assegurando-lhe crédito material e direito à compensação, mas não trouxe aos autos comprovação de que tal medida diga respeito ao processo do presente débito, não cabendo, assim, a aplicação do disposto no Parecer 1716/99, transcrito, na defesa, às fls. 392 e 393, pois o lançamento ora em análise se refere às contribuições que a notificada deixou de recolher, não havendo a ocorrência das hipóteses aventadas no parecer supracitado;
- d) Com relação à alegação de que foi aplicado aos valores compensados a taxa SELIC simples, e que não foi aplicada, no mês da compensação, a taxa de 1%, conforme disposto no art. 39 da Lei nº 9.250/95, tem-se que, conforme Informação Fiscal de fl. 479, foi aplicada a taxa SELIC acumulada mês a mês, não procedendo a alegação da não aplicação de 1% no mês da compensação;
- e) Foi corrigida a planilha 'Demonstrativo dos Valores Compensados' (fl. 360), com a aplicação da taxa de 1% no mês em que foram efetuadas as compensações (planilha valores compensados - fl. 480), entretanto, não foi modificado o valor do débito;
- f) Em relação a ajuda de custo aos empregados-estudantes, informou que a lei exige que o auxílio seja estendido a todos os empregados (art. 28, §9º, alínea 't', da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela Lei de 1997), mas o benefício foi concedido somente para alguns;
- g) Com relação à contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, temos que, embora a notificada se volte contra o critério adotado pela auditora, afirmando que adotava o enquadramento pela totalidade dos empregados e avulsos a seu serviço e que a presente NFLD, conforme Demonstrativo de Ocupações da Empresa, passou a usar o trazido pela IN SRP 03/05, posterior aos fatos geradores, está correto o procedimento da fiscalização, ao obedecer o disposto no art. 144, § 1º do CTN. Além disso, a alteração do enquadramento no RAT, durante a Ação Fiscal, teve por base a transferência de segurados empregados, em 03/2001, da Kepler Weber Industrial S.A. para a notificada, alterando a atividade preponderante da empresa, de administração das controladas (CNAE 74.14-4) para comércio de equipamentos (CNAE 51.61-6);
- h) Que em relação ao reenquadramento da atividade preponderante da empresa, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer demonstrativo do enquadramento que entende correto, com as atividades exercidas e a contagem dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu dispor;
- i) Que nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91, com vigência restabelecida pela MP nº 1.571, de 01/04/97, a aplicação de juros de mora atinentes à taxa SELIC se assentou em bases legais, das quais, inclusive, não pode a Administração Tributária se afastar, sob pena de vulnerar o rígido princípio constitucional da legalidade;

j) Que foi indeferido o pedido de diligência ou perícia para a complementação da prova documental diante do exposto nos art. 9º, e art. 11, § 1º, da Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004;

O Contribuinte foi notificado da decisão através de OFÍCIO/DRP/POA nº 198/2007 (fl. 513). Inconformado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 515/532), argumentando:

a) Que a fundamentação utilizada para lastrear o recurso – art. 45 da Lei 8212/91 – sofre de vício de ilegalidade por conter incompatibilidade com o CTN, de acordo com o Recurso Especial 616.348-MG no STJ. Por isso, decaiu o direito de lançar o débito correspondente as parcelas anteriores a 13.12.2000;

b) Por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, a compensação não implicaria na extinção definitiva do crédito tributário, eis que realizada sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, expressa ou tacitamente, nos termos do artigo 150, do Código Tributário Nacional. Logo, a eficácia jurídica da extinção do crédito tributário pela compensação (C.T.N., art. 156, inc. II) só seria efetivada com a aludida homologação por parte da autoridade administrativa que, no prazo de 05 (cinco) anos, poderia examinar a regularidade da operação realizada pelo contribuinte, por meio de todos os instrumentos legais à sua disposição;

c) Que a limitação estabelecida no Decreto de 1999, a ser feita mês a mês, não se aplica ao direito compensatório existente em momento anterior, na hipótese, em 1997, quando do trânsito em julgado da ação;

d) Que não haveria razoabilidade, nem racionalidade, nem proporcionalidade, nem necessidade material que justifique, após longo, penoso e demorado processo de compensação, as limitações impostas (30%), impedindo o contribuinte de cumprir a sentença;

e) Que o fato gerador da contribuição previdenciária não é a relação custo benefício, mas a natureza jurídica da parcela percebida pelo empregado e paga pelo empregador. Que o auxílio é tão somente uma facilitação e reparação de gastos adotados pelo empregado, para seguimento de estudos em instituição de ensino oficial ou reconhecido. Não se trata de contraprestação do trabalho;

f) O fato de não ser concedido o auxílio à universalidade dos empregados, menos ainda aos dirigentes, está vinculado ao caráter de encorajar os menos assistidos ao estudo, mediante indenização de parte dos gastos que efetuam neles;

g) Em relação ao reenquadramento para fins de cobrança do SAT/RAT, afirmou que a empresa adotou o enquadramento de acordo com a totalidade dos empregados e avulsos a seu serviço;

h) Que a autoridade fiscal adotou o critério de preponderância, conforme IN de julho/2005, para fatos geradores anteriores;

i) Que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal na lavratura da NFLD, de excluir, para a determinação da atividade preponderante, os trabalhadores de várias áreas, das quais são exemplo a administração, escritório, recepção, cobrança, contabilidade, gerência, e outros, conforme identificado no relatório e no anexo, não poderia ser admitido;

j) Que no mês de março/2001, quando o reenquadramento alcançou 2%, para um universo de 94 funcionários, a autoridade fiscal utilizou somente 25 para enquadramento da preponderância. 69 funcionários foram "descartados" em função da atividade desenvolvida. Assim sucessivamente;

l) Ao a final, pleiteou a improcedência do lançamento.

O contribuinte, às fls. 534/536, apresentou decisão judicial que afastava como pressuposto de admissibilidade do recurso o depósito prévio exigido nos termos do artigo 126 § 1º da Lei 8.213/91.

Autos encaminhados ao 2º Conselho de Contribuintes (fl. 541). Na decisão proferida pela Segunda Seção, 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através do Acórdão nº 2402-01.218 (fls. 542/545), foi determinada a anulação da decisão de piso, uma vez que prolatada sem que todos os responsáveis tributários tivessem a oportunidade de apresentarem manifestação do lançamento e da informação fiscal carreada aos autos pelo Fisco.

O processo foi enviado para o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário - SECAT da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre que, conforme documentos juntados às fls. 551 a 556, intimou todos os interessados, abrindo prazo para manifestação. A notificada apresentou manifestação (em 18/03/2011 - fls. 557 a 561), reiterando os termos da defesa e da manifestação apresentada em 29/01/2007, acrescentando:

a) Quanto à decadência, afirmou que a matéria está pacificada pela Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - STF, publicada no DOU de 20 de junho de 2008;

b) Em relação às glosas das compensações efetuadas, afirmou ter cumprido o prazo para exercer o pleito, sendo-lhe reconhecido o direito ao indébito e à compensação, sendo esta submetida ao regime de 30% da contribuição devida;

c) Afirmou ainda que o Judiciário não impôs limitação. Que a redação do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, dada pela Lei nº 9.129/95, vigente ao tempo do trânsito em julgado da decisão judicial, não limitava o prazo para o exercício da compensação;

d) Que o artigo 253 do RPS, utilizado pela autoridade fiscal não é aplicável à situação dos autos, já que seu inciso I está dirigido para a atitude de pleitear, situação avaliada pela decisão judicial que declarou o direito ao indébito e à compensação; o inciso II deste artigo não é aplicável à situação fática e jurídica do contribuinte, já que a decisão judicial que declarou o direito ao indébito e à compensação não reformou, não anulou nem revogou decisão condenatória.

e) Que preencheu todos os requisitos para exercer a compensação e, dada a natureza do direito de compensar, assegurado pela decisão judicial obtida em sede de ação declaratória cumulada com repetição de indébito, não estaria submetida ao prazo previsto no inciso II do artigo 253 do RPS.

Não consta nos autos manifestação dos demais responsáveis tributários.

Na decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ/POA - Acórdão 10-32.270 (fls. 567/578), por unanimidade de votos, foi considerado parcialmente procedente à Impugnação, mantendo o crédito

remanescente após a exclusão das competências atingidas pela decadência, nos termos do voto do relator, pelas razões a seguir:

a) Restaram prejudicadas as questões postas pela Impugnante que implicaram reconhecimento e declaração, por qualquer forma, no âmbito administrativo, da inconstitucionalidade e ilegalidade de dispositivos legais, especialmente no que se refere às alegações do descumprimento dos princípios do Direito Obrigacional Tributário, das Garantias e Direitos Individuais dos Contribuintes e com as Limitações ao Poder de Tributar, uma vez que, não pode a autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados somente os casos previstos no Decreto nº 2.346/97;

b) Quanto à decadência, a partir da publicação da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal - STF, ocorrida no DOU de 20 de junho de 2008, as contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros estão sujeitas aos prazos decadenciais estabelecidos no CTN, ou seja, aos prazos estabelecidos nos artigos 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente;

c) Quanto à glosa da compensação, procede a alegação da não aplicação de 1% no mês da compensação, o que não importa em alteração do valor lançado, conforme IF, fl. 479, já que os valores da empresa na presente notificação são os mesmos que foram compensados, mês a mês;

d) Da ajuda de custo: não procede à alegação de que os valores pagos a título de ajuda de custo aos estudantes não integram o salário-contribuição, pois não foram ofertados a todos os empregados e dirigentes da empresa;

e) No que tange ao enquadramento da atividade preponderante, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer demonstrativo do enquadramento que entende correto, com as atividades exercidas na empresa e a contagem dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço;

f) Em relação a taxa SELIC, não pode a Administração Tributária deixar de aplicá-la, sob pena de vulnerar o rígido princípio constitucional da legalidade;

g) Não podem ser acolhidas as solicitações de diligência ou perícia, posto que não foram cumpridos os requisitos previstos na legislação previdenciária;

Autos encaminhados à DRF de origem, para saneamento no cadastramento do débito, conforme fl. 579/580. Após a atualização do cadastro no sistema S1SCOL, corrigindo as divergências entre este e o SICOB, os autos foram encaminhados ao SECOJ/DRJ/POA-RS.

Os contribuintes tomaram ciência do Acórdão 10-32.270, através de Intimação 2996/2011/SECAT/COB e AR acostado em fls.627/638.

O Contribuinte KEPLER WEBER S/A, interpôs Recurso Voluntário (fls. 644/680), vindicando a improcedência do lançamento ao tempo que ratificou todos os termos anteriormente expostos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.

### **I - PRELIMINAR - DA DECADÊNCIA:**

O prazo decadencial foi objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008. Na ocasião, por unanimidade de votos, foram declarados inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 os quais autorizavam a Seguridade Social constituir seus créditos no lapso de 10 (dez). Deste julgamento resultou a publicação da Súmula Vinculante nº 08.

De acordo com o art. 103-A da Constituição Federal/88, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, com a publicação da mencionada Súmula, em 20.06.2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar o conteúdo normativo ali inserido. Desse modo, o prazo para a Seguridade constituir o crédito tributário foi reduzido ao lapso temporal de cinco anos tal qual exposto no Código Tributário Nacional, vide:

*"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 à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

**§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual**

*que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

As contribuições previdenciárias, assim como toda e qualquer obrigação tributária, uma vez não recolhidas dentro de certo período de tempo (cinco anos), serão exigidas pelo órgão fazendário no prazo decadencial previsto no art. art. 173, inciso I, do CTN, no caso de inexistir recolhimento antecipado:

*"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;"*

No entanto, havendo pagamento parcial, a contagem do prazo quinquenal deverá ocorrer nos termos do art. 150, §4º do CTN, alterando, com isso, o *dies a quo*. Se antes, o início da contagem ocorria com o primeiro dia do exercício seguinte, com esta nova norma, o fato gerador ganha importância na contagem, iniciando-se a partir de então, vejamos:

*"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 à homologação, será ele de 5 (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."**

No caso em análise, em alguns meses, observo o pagamento parcial de algumas rubricas, a exemplo: fls. 10/12, 22/25, dentre outras. Nestes termos, faço a análise do prazo decadencial com base nas imposições normativas estabelecidas no art. 150, §4º do CTN.

A ação fiscal compreendeu o período de 01/1995 a 02/2005. A ciência do contribuinte ocorreu em 13.12.2005. Extinguindo o direito de a Seguridade Social constituir o crédito tributário após 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, tem-se que, de fato, decaiu o direito de o Fisco Previdenciário promover qualquer lançamento relativo aos fatos geradores anteriores a 11.2000, inclusive esta competência.

## **II - GLOSA DA COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO:**

O Recorrente se insurge contra a decisão da DRJ que reconheceu a prescrição ao direito de restituição dos créditos oriundos da ação declaratória nº 94.00.12987-4, transitada em julgado em 20/08/1997. Afirma que a norma estabelecida no art. 253 do Decreto nº 3.048/99 não se aplica ao direito da Recorrente, pois adquirido em momento temporal anterior (em Agosto/1997).

Ainda que o art. 253 do Decreto n.º 3.048/1999 não tenha o condão de regram a hipótese, pois instituído em momento posterior à aquisição do direito pela Recorrente, tem-se que o prazo prescricional quinquenal é sacramentado pela norma complementar. Assim determina os art. 165, inciso III c/c art. 168, inciso II do CTN:

*“Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos:*

...  
*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”*

*“Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

...  
*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou **passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.***

De acordo com as hipóteses normativas acima transcritas, deve-se entender o dispositivo não só adstrito ao trânsito em julgado da decisão que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, como também a decisão que reconheceu os créditos favoráveis ao sujeito passivo. Isto porque, no termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, as dívidas passivas da União, Estados e dos Municípios, bem assim, todo e qualquer direito ou ação contra a fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados **da data do ato ou fato do qual se originaram** (no caso em exame, o trânsito em julgado da decisão), *in litteris*:

*“ Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.” Grifo nosso*

Pois bem! A sentença judicial que reconheceu a existência dos créditos do contribuinte transitou em julgado em **Agosto de 1997**. A partir de então a Recorrente passou a ter o direito de usufruir dos créditos ali reconhecidos. Em 03.2001 a 02.2005 a empresa compensou os referidos valores.

Pela aplicação da norma quinquenal acima transcrita, a Recorrente teria até Agosto de 2002 o direito de compensar o crédito a que fazia jus, restando implementada a prescrição para as parcelas posteriores ao referido período. Por isso, estaria o contribuinte impedido de se valer do encontro de contas nas competências de Setembro de 2002 a Fevereiro de 2005.

Sendo assim, não assiste razão à Recorrente ao deferimento do seu pleito.

### **III - AJUDA DE CUSTO – EMPREGADO ESTUDANTE:**

Alegou o agente previdenciário que a empresa deixou de incluir na base de cálculo das contribuições os valores pagos a título de ajuda de custo ao empregado estudante, prevista em Acordos Coletivos do período de 1995 a 2004. De acordo com o relato, o auxílio não era extensivo a todos os funcionários e dirigentes, sendo concedido apenas aos empregados que recebessem até 05 salários-mínimos. Tais pagamentos foram efetuados em dissonância com o estabelecido no art. 28, §9º, alínea 't', da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97 e Lei 9.711/98.

Diante da limitação à participação global dos funcionários, tornando-o inacessível a todos os empregados e dirigentes da empresa, concluiu o auditor que os valores referentes às despesas realizadas pela empresa sob o título de Auxílio Educação, por não estarem em conformidade com os requisitos estabelecidos na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991, c/c item XIX, § 9º do art. 214 do RPS, integrariam o salário-contribuição:

#### **"Lei nº. 8.212**

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

...

##### ***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:***

..)

***t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)"***

#### **"Regulamento da Previdência Social**

##### ***Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:***

...

##### ***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:***

...

***XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos***

***do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;***

Embora a legislação ordinária imponha como requisito para o gozo da isenção a extensão do benefício a todos os funcionários, os acordos coletivos de trabalho aqui analisados dispõem que a verba educacional seja concedida apenas para os funcionários que recebessem determinado valor, limitando o acesso de outros empregados e dirigentes. Vide fls. 116:

*"Convenção Coletiva de Trabalho, de caráter normativo, a reger-se pelas seguintes cláusulas e condições:*

*Vigésima – Empregado estudante / Ajuda de custo*

*Para os empregados que percebam até 05 (cinco) salários mínimos e que estejam matriculados em estabelecimento de ensino oficial ou reconhecido, em curso regular, as empresas concederão uma ajuda de custo, não integrada em seus salários, e que lhe será paga em duas parcelas, correspondente cada uma à 50% (cinquenta por cento) do salário mínimo, vigente à época do pagamento. A primeira parcela deverá ser paga até 31/08/2004 e a segunda até 30/11/2004, mediante apresentação de atestado de frequência, quando exigido pela empresa."*

A verba paga a título de educação em desacordo com o disposto no art. 28, §9º, letra "t" da Lei n.º 8.212/91, possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à Recorrente, sendo, portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Note-se que como norma que concede a isenção a sua interpretação deve ser literal. Assim estabelece o art. 111, inciso I do Código Tributário Nacional:

**"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

**I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;"**

Ressalto ainda que, mesmo que porventura se ventile a hipótese de validação trabalhista de negociação coletiva que atribua natureza jurídica diversa à verba em questão, os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Eis o disposto no art. 123:

**"Art.123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."**

Logo, não trazendo a Recorrente elementos convincentes do direito que alega possuir, nesta rubrica, mantenho o lançamento.

#### **IV - SAT/RAT - AUTO ENQUADRAMENTO:**

Sobre este tópico, afirmou o agente fazendário que o contribuinte havia enquadrado erroneamente o grau de risco do acidente do trabalho incidente sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados no período de 03.2001 a 02.2005.

Segundo consta no relatório, até 02.2001 a atividade preponderante da empresa, determinada pela atividade econômica que ocupava o maior número de empregados, era a administração das controladas com Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 74.14-4 (holding), que tem grau de risco de 1% (um por cento). Em 03.2001, com a transferência de aproximadamente 80 (oitenta) empregados da Kepler Weber Industrial S.A. para ora notificada, a atividade que passou a ocupar o maior número de empregados foi o comércio, modificando assim o CNAE para 51.61-6 (comércio de equipamentos) cujo grau de risco possui o percentual de 2% (dois por cento).

A Constituição Federal em seu art. 7º, inciso XXVII assegurou aos trabalhadores urbanos e rurais o recebimento de seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa, vide:

***"Constituição Federal/ 1988***

***Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:***

***...***

***XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;" (grifo nosso)***

O seguro de acidente de trabalho foi instituído com contribuição previdenciária pela Lei nº 8.212/91 que assim dispôs:

***"Lei nº 8.212/91***

***Art. 22 - A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:***

***...***

***II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).***

***a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;***

***b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;***

***c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave."***

De modo a regulamentar o dispositivo, a Previdência tratou da matéria no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, abaixo transcrito:

***"Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:***

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

...

**§ 3º - Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.**

**§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.**

**§ 5º - É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).**

**§ 6º - Verificado erro no autoenquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).**

...

**§ 13 - A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007)." (grifo nosso)**

Da leitura das normas acima, **infere-se que o auto enquadramento será realizado pela atividade econômica da empresa em atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE (Anexo V do RPS/99)**, sendo oportuno ressaltar que, na hipótese de a empresa exercer mais de uma atividade econômica, o auto enquadramento ocorrerá conforme a sua atividade econômica preponderante, assim considerada aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme estatuído no § 3º do art. 202 do referido regulamento.

O Parecer da PGFN/CRJ nº 2010/2011, em consonância com o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça orientou a administração tributária a interpretar a legislação da seguinte forma: a alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, **individualizada pelo seu CNPJ**, ou **pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro**.

Dito isto, válido reconhecer que o auto enquadramento do SAT leva em consideração a empresa, individualizada pelo seu CNPJ. Havendo um único registro, a alíquota aplicada deve ser aquela de acordo com a atividade preponderante.

Eis o disposto na Súmula 351 do STJ:

*"A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro."*

Com efeito, o argumento da empresa de que a autoridade previdenciária deveria considerar a totalidade dos funcionários a serviço da empresa, afastando o critério da atividade preponderante não tem razão de existir.

Não menos importante, é bom ressaltar que a IN SRP 03/2005 apenas normatizou o entendimento que estava sendo aplicado por esta Corte Administrativa. Na esteira desse raciocínio, peço vênua ao ilustre Relator do Acórdão 2402-002.798, publicado em 19.06.2012, para apoiar-me em suas razões e com elas fundamentar o presente voto:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/03/2001 a 31/10/2006**

...

**SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).  
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.**

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT. **O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante por estabelecimento."**

Neste contexto, ainda que anterior a 2005, a atividade preponderante já era considerada como um critério de enquadramento da empresa no grau de risco de acidente de trabalho para fins de apuração do percentual devido.

Desse modo, reputo válida a intervenção fiscal.

**V – SALÁRIO-MATERNIDADE E DESCONTO DE 11% SOBRE AS REMUNERAÇÕES DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS A SEU SERVIÇO:**

Embora o lançamento esteja a cobrar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores referentes ao salário-maternidade e os 11% incidentes sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais a seu serviço, a Recorrente nada mencionou.

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/04/

2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 04/04/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO C

RUZ, Assinado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 16/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A legislação fazendária, nos termos art. 17 do decreto 70.235/72 c/c art. 8º da Portaria da RFB nº 10.875/07, dispõe que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Recorrente considerar-se-á não impugnada, vide:

**"Decreto nº 70.235/72**

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."**

**"Portaria da RFB nº 10.875/07**

**Art. 8º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada."**

Sendo assim, inexistindo manifestação expressa da matéria posta em análise, mantém-se a legalidade do lançamento.

#### **VI - DA MULTA:**

Em julgamentos pretéritos adotei o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento relacionado ao descumprimento das obrigações principais deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91, limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 subsumida a hipótese pela retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN).

No entanto, aprofundando o estudo do tema, achei por bem alterar o meu entendimento e, para o caso, no período de 01/2007 a 12/2008, aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP 449/08 em decorrência da retroatividade benigna, reduzindo o percentual a 20%. Explico.

No período em comento estava em vigor o art. 35 da Lei nº 8.212/91 cuja norma, na sua redação original, regulamentava a incidência da multa de mora sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, era agrupada em percentuais distintos a depender da data do pagamento da exação. Quanto mais distante do dia do vencimento, maior o percentual. A penalidade era aplicada pelo atraso no pagamento, existindo ou não ação fiscal. Assim prescrevia:

**"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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. " (grifo nosso)

Posteriormente, com a criação da MP 448/09 convertida na Lei nº 11.941/09, a legislação ordinária de 1991 sofreu alterações significativas. A partir de então, o atraso no pagamento das contribuições sociais passou a ser conduta punida pela multa de mora ou multa de ofício. A aplicação de uma ou de outra estaria vinculada a existência de ação fiscal.

Com efeito, a cobrança do tributo seguida de lançamento era condição para incidência da **multa de ofício** tipificada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da pela Lei nº 11.941/09) a qual remetia aos percentuais fixados no art. 44 da Lei no 9.430/96:

**"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".**

**"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:**

***I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;***

***II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal..."***

Em relação a **multa de mora**, o percentual passou a ser fixado em 20% nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Vide transcrição:

***"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."***

***"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."***

Do cotejo entre a antiga norma e aquela estabelecida após o advento da MP 449/08, infere-se que a multa de mora passou a incidir de forma mais benéfica para o contribuinte a partir de dezembro/2008, porquanto limitada a 20% (vinte por cento).

Sob a ótica da incidência do art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, a lei mais benéfica deve ser aplicada ao fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/04/

2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 04/04/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO C

RUZ, Assinado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 16/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

...

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

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir previsão para a multa de ofício, deve incidir a penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), entretanto, limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/08 (art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Este entendimento vem sendo adotado pela 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO cujo julgado, de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (Acórdão nº 999.999 - PAF 10805.003371/2007-16), a seguir transcrito.

***"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA 'C', DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.***

***A mudança do regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea 'c', do inciso II, do art. 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%"***

Como dito inicialmente, se no passado adotava o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91 (multa de mora), limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme aplicação retroativa da nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) nos termos do art. 106, inciso II, 'c', do CTN; no presente, considero que a comparação das normas deve ocorrer entre institutos da mesma natureza. Logo, multa de mora (art. 35 da Lei 8212/91 antes da MP 449/08) com multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 após a MP 449/08), não com multa de ofício (art. 35-A da Lei nº 8.212/91).

Logo, a partir de dezembro/2008 é indubitável a incidência do novo regramento constante no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício). Antes, porém, até novembro/2008, deve ser aplicado o percentual de 20%.

**CONCLUSÃO:**

CONHEÇO do Recurso Voluntário, por tempestivo, para reconhecer a decadência do lançamento referente as parcelas anteriores a 11.2000, inclusive esta competência. Em relação ao período remanescente (12.2000 a 02.2005), voto pelo PARCIAL PROVIMENTO para o fim de reduzir a multa ao percentual de 20%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de Março de 2014.

Juliana Campos de Carvalho Cruz - Relatora.

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/04/

2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 04/04/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO C

RUZ, Assinado digitalmente em 03/04/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 16/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencedor

### DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento esposado pela Ilustre Relatora relativo ao regime jurídico aplicável à determinação da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

*JULIET:*

*"Tis but thy name that is my enemy;  
Thou art thyself, though not a Montague.  
What's Montague? it is nor hand, nor foot,  
Nor arm, nor face, nor any other part  
Belonging to a man. O, be some other name!  
What's in a name? that which we call a rose  
By any other name would smell as sweet;  
So Romeo would, were he not Romeo call'd,  
Retain that dear perfection which he owes  
Without that title. Romeo, doff thy name,  
And for that name which is no part of thee  
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

O caso ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*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 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*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 9.876/99).*

*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 9.876/99).*

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

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*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 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*§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.*

*§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.*

*§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.*

*§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 9.876/99).*

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.839.473-2, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/1995 a fevereiro/2005.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito acima indicada, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada,

no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em notificações Fiscais, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que mesmo um computador, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, consegue determinar, sem erro, qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

***IF*** lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

***ELSE*** art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A, que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de

penalidade pecuniária, então denominada “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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 11.941/2009).*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

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

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

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

*§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de*

*não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

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

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

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

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

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

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

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

*§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.*

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

No novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

***IF*** lançamento de ofício ***THEN*** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

**ELSE** art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

### **Código Tributário Nacional**

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

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

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

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

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

Daí a divergência inaugurada por este Conselheiro. Em seu voto de relatoria, a Ilustre Conselheira Relatora defendeu a aplicação retroativa, para as competências anteriores a dezembro/2008, do limite de 20% para a multa de mora previsto no §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, por entender tratar-se de hipótese de retroatividade benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

No caso, considerou a insigne Relatora que a comparação das normas deve ocorrer em institutos da mesma natureza. Logo, *multa de mora* com *multa de mora* (art. 35 da Lei 8.212/91), não com *multa de ofício* (art. 35-A da Lei nº 8.212/91). Sendo assim, a multa de mora aplicada em face dos autos de infração relacionados às obrigações principais (AIOP) deveria ficar restrita ao percentual de 20% até novembro/2008, permanecendo o percentual de 75% a partir de dezembro/2008.

Ocorre que ao efetuar o cotejo de "*multa de mora*" (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com "*multa de mora*" (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), promoveu-se *data venia* a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

De tal equívoco, no entendimento deste Subscritor, resultou no voto de relatoria a aplicação retroativa de penalidade prevista para uma infração mais branda (descumprimento de obrigação principal não inclusa em lançamento de ofício) para uma infração tributária mais severa (descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício). Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkas Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando que o horizonte temporal do lançamento compreende o período de apuração de janeiro/1995 a fevereiro/2005, e considerando não haver sido notificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em atenção ao princípio

*tempus regit actum*, observado o limite máximo de 75%, em honra à retroatividade da lei tributária mais benigna insculpida no art. 106, II, 'c' do CTN.

**CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, voto no sentido de o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal lançado mediante o presente lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado, unicamente, o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado.