



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

Processo n° 12259.001101/2009-00
Recurso n° 920.368 Voluntário
Acórdão n° **2301-02.602 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de fevereiro de 2012
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL - CBF
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/08/2006

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PATROCÍNIO A EQUIPES DE FUTEBOL PROFISSIONAL. INCIDÊNCIA. MULTA DE MORA. LIMITE DE VINTE POR CENTO.

Incide a contribuição social previdenciária sobre os valores recebidos na forma de patrocínio, sendo irrelevante a denominação atribuída pelo patrocinador.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL (CBF), em face de decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (DRJ/RJ1), que julgou procedente o lançamento fiscal.

2. Segundo o relatório fiscal, o lançamento de débito se deu por contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social, apuradas em conformidade com o § 3º, do art. 205 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, referente ao período de 03/2002 a 05/2002 – 09/2002 a 01/2003 – 06/2003 – 08/2003 a 12/2003 – 06/2004 a 12/2004 – 03/2005 – 08/2005 e 09/2005 (ff. 32 a 37). As referidas contribuições tiveram como fato gerador o custeio de passagens aéreas, fornecidas e pagas pela CBF, a atletas diversos (jogadores de futebol), de associações desportivas que mantém equipes de futebol profissional, participantes do Campeonato Brasileiro séries “B” e “C”, Copa do Brasil e Copa Centro-Oeste, consideradas. O fornecimento dessas passagens aéreas no entendimento do fiscal notificante foram tidas como receitas de patrocínio.

3. Após a impugnação apresentada (ff. 100 a 110), o acórdão recorrido restou ementado nos termos que se transcreve:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Período de apuração: 01/03/2002 a 30/09/2005

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O
PATROCÍNIO A ASSOCIAÇÕES QUE MANTÊM
EQUIPES DE FUTEBOL PROFISSIONAL*

Incide contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente de qualquer forma de patrocínio fornecido à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, ficando a entidade promotora responsável pela retenção e pelo recolhimento, na forma do art. 22, parágrafos 6º e 9º da Lei 8.212/91.

Lançamento Procedente”

4. Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese, o seguinte:

a) preliminarmente, a indevida utilização do novo fundamento legal para sustentar o lançamento, no caso o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual não foi capitulado no auto de infração, importando, assim, no cerceamento do seu direito de defesa;

b) no mérito, indevida caracterização dos valores desembolsados na aquisição de passagens aéreas para jogadores de futebol como sendo patrocínio, para

fins de retenção de 5% a título de contribuição previdenciária, quando, na realidade, se trata de mera doação com o objetivo de atender à sua finalidade estatutária de fomentar, difundir e incentivar a prática do futebol brasileiro, não havendo qualquer contraprestação em favor da recorrente.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a esta Câmara para apreciação do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO LANÇAMENTO FISCAL

2. De acordo com o narrado pela fiscalização, o lançamento do débito fiscal se deu por falta de recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre o pagamento de passagens aéreas a atletas diversos (jogadores de futebol) de associações desportivas que mantêm equipes de futebol profissional, participantes dos campeonatos promovidos pela recorrente.

3. A obrigação tributária principal, com base no art. 22, §6º e §9º da Lei 8.212/91, prevê a incidência contribuição previdenciária sobre qualquer forma de patrocínio, sendo irrelevante a denominação atribuída pelo patrocinador:

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

[...]

§ 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.

[...]

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei.

4. O CARF já teve oportunidade de se manifestar a respeito da incidência do art. 22, §6º e §9º da Lei 8.212/91, *verbis*:

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1997 A 31/08/2005. PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 22, § 9º, DA LEI Nº 8.112/91 C/C ARTIGO 205, § 3º, DO DECRETO Nº 3.048/99 - DEIXAR DE RETER PARA RECOLHIMENTO O PERCENTUAL DE 5 % DA RECEITA BRUTA DOS RECURSOS QUE REPASSAR À ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA QUE MANTÉM EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. A EMPRESA OU ENTIDADE QUE REPASSAR RECURSOS À ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA QUE MANTÉM EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL, A TÍTULO DE PATROCÍNIO, LICENCIAMENTO DE USO DE MARCAS E SÍMBOLOS, PUBLICIDADE, PROPAGANDA E TRANSMISSÃO DE ESPETÁCULOS, DEVE RETER O PERCENTUAL DE 5% (CINCO POR CENTO) DA RECEITA BRUTA, INADMITIDA QUALQUER DEDUÇÃO. A INOBSERVÂNCIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA É FATO GERADOR DO AUTO DE INFRAÇÃO, O QUAL SE CONSTITUI, PRINCIPALMENTE, EM FORMA DE EXIGIR QUE A OBRIGAÇÃO SEJA CUMPRIDA; OBRIGAÇÃO QUE TEM POR FINALIDADE AUXILIAR O INSS NA ADMINISTRAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - MULTA MORATÓRIA - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NATUREZA JURÍDICA DISTINTA A MULTA MORATÓRIA POSSUI NATUREZA JURÍDICA DISTINTA DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, POIS ENQUANTO ESTA SE REFERE AO NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES DE FAZER, NÃO FAZER OU TOLERAR, JÁ AQUELA SE REFERE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PROVIDENCIARIAS RELACIONADAS À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL EM ATRASO. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM CONHECER DO RECURSO, NÃO ACOLHER AS PRELIMINARES DE NULIDADE FORMAL E DECADÊNCIA PARCIAL E, NO MÉRITO, EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO” (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. Acórdão nº 240300190 do Processo 10552000541200720. Data 23/09/2010)

e

“Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2005 SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-COOPERATIVAS DE TRABALHO. PAGAMENTO A CLUBES DE FUTEBOL A TÍTULO DE PATROCÍNIO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 1-A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91. 2- § 6º do art. 22 da Lei nº 8212/91, de cinco por cento, incidente sobre o valor correspondente ao patrocínio, em substituição à contribuição incidente sobre as remunerações dos empregados e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. 3 -É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário.

Súmula Vinculante nº 8 do STF. 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 não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 4 - Apreciação de Inconstitucionalidade no Âmbito Administrativo. Impossibilidade. De conformidade com o artigo 49, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, c/c a Súmula nº 2, do 2.º CC, a instância administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência. 5 - CO-RESPONSÁVEIS - PÓLO PASSIVO - NÃO INTEGRANTES. Os co-responsáveis elencados pela auditoria fiscal não integram o pólo passivo da lide. A relação de co-responsáveis tem como finalidade cumprir o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da lei nº 6.830/1980. Recurso Voluntário Provido em Parte” (Segundo Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária. Acórdão nº 20601221 do Processo 35476000979200799. Data 08/08/2008).

5. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região também tem precedente no sentido de que, a partir da Lei nº 9.528/1997, a contribuição previdenciária devida pelos clubes de futebol profissional deixou de incidir sobre a folha de salários, passando a recair sobre a receita bruta decorrente de espetáculos esportivos e de verbas de patrocínio, publicidade e licenciamento de uso de marcas e símbolos. (AC 200271130016641. Relator. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik, D.E. 20/10/2009)

6. Analisando os autos do processo, verifica-se que a fiscalização logrou êxito em comprovar os elementos da exação, notadamente quando da especificação dos fatos geradores ocorridos, ou seja, quando da pormenorização dos patrocínios despendidos pela recorrente, em especial às ff. 33 a 35, razão pela qual mantenho a decisão recorrida.

DA APLICAÇÃO DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN

7. O recorrente alegou, como fundamento para anulação do lançamento, a sua alteração com base no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual não foi capitulado no auto de infração, importando, assim, no cerceamento do seu direito de defesa.

8. O dispositivo tem a seguinte redação:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

9. Segundo a doutrina, este dispositivo – introduzido no Código por meio da Lei Complementar n. 104/2001 – deve ser interpretado da seguinte forma:

“A desconsideração de atos ou negócios afeta consideravelmente princípio da segurança jurídica, de maneira que a aplicação da regra prevista no parágrafo único citado acima constitui medida de exceção, cabível apenas nas hipóteses descritas, estabelecendo-se o ônus da comprovação à autoridade administrativa, como corolário do princípio de que ao acusador cabe o ônus da prova, bem como em prestígio ao princípio da boa-fé do contribuinte” (Anis Kfoury Jr.. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 172)

10. Ocorre que, ao contrário do que sustenta o recorrente, não houve alteração do lançamento pelo órgão julgador de origem. Nem tampouco desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

11. A recorrente, de fato patrocinou o transporte de atletas de associações desportivas para participarem dos seus campeonatos. Não houve, portanto, desconsideração de qualquer ato jurídico por parte da administração. O que aconteceu, na verdade, foi que o ato praticado pela recorrente constitui, em si, fato gerador da contribuição do art. 22, §6º e §9º da Lei 8.212/91.

12. Assim, deve-se manter o lançamento, bem como a decisão recorrida, neste ponto, pelos seus próprios fundamentos.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

13. Ressalta-se que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

14. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

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.

15. Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza expressamente:

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.

16. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

17. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO:

18. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a multa prevista no art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos acima delineados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira.

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

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

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4o Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Lei 8.212/1991:

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

...

Art. 35-A. **Nos casos de lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira