ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13839.002786/2007-73
COPIA

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

Processo nº	13839.002786/2007-73
Recurso nº	999.999 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-002.619 – 2ª Turma**
Sessão de	23 de abril de 2013
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado	ACIP - APARELHOS DE CONTROLE E IND. DE PRECISÃO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/09/2002

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4°, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4°, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

No caso, há recolhimentos parciais, motivo da negativa do provimento do recurso.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar multas com a mesma natureza jurídica, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Manoel Coelho Arruda Junior que negaram provimento.

CÓPIA

(*assinado digitalmente*)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(*assinado digitalmente*)

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: OTACILIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCELO OLIVEIRA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ELIAS SAMPAIO FREIRE, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, GONCALO BONET ALLAGE, SUSY GOMES HOFFMANN.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls. 0143, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra acórdão que decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário.

O acórdão em questão possui a seguinte decisão:

> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***
>
> ***Período de apuração: 01/02/1997 a 30/09/2002***
>
> ***PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE MAIS BENIGNA. MULTA MAIS BENÉFICA.*** *Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal STF e da Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I , "a " determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*
>
> *A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações que tenha pago ou creditado aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, no prazo e na forma estabelecidos na legislação.*
>
> ***O artigo 106, "c" , do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.***
>
> ***Autuação lavrada por ofensa à legislação vigente capitulada no artigo 35 da Lei 8.212, há que se submeter ao preceituado sob o novo comando expresso na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.***
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte.*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*
>
> *ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, na preliminar reconhecer a decadência até a competência 06/2002, inclusive, nos termos do art. 150 § 4º do CTN. Votou*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pelas conclusões o Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. ***No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa de acordo com o disciplinado no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, com prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.***

Para esclarecimento, há dois litígios em questão: a) regra decadencial a ser aplicada; e b) qual multa deve ser aplicada nos lançamentos de ofício, por descumprimento de obrigação tributária principal, após o advento da Medida Provisória 449/2008.

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que:

1. Quanto à regra decadencial a ser aplicada, a decisão recorrida está em divergência com a decisão expressa no acórdão 205-01579, que levou em consideração, para a definição da regra decadencial a aplicar, a ausência de recolhimento antecipado sobre as rubricas lançadas;

2. Para a recorrente, como não houve antecipação de pagamento sobre as rubricas constante do lançamento, deve ser aplicada a regra expressa no I, Art. 173 do CTN;

3. Quanto à aplicação de novo cálculo da multa nos lançamentos, a recorrente afirma que a decisão recorrida está em divergência com a decisão expressa no acórdão 2401-00120, que decidiu que não há como aplicar a retroatividade benigna, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância, devendo ser mantida, assim, a multa aplicada;

4. Diante do exposto, a recorrente espera que seu recurso seja acolhido e provido.

Por despacho, fls. 0159, deu-se seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo, apesar de devidamente intimado, não apresentou suas contra razões.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e com divergências comprovadas e não reformadas - conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

Como já ressaltado, há dois assuntos em questão: a) regra decadencial a ser aplicada; e b) qual multa deve ser aplicada nos lançamentos de ofício, por descumprimento de obrigação tributária principal, após o advento da Medida Provisória 449/2008.

Analisaremos cada um deles.

A primeira questão presente no recurso versa sobre qual regra decadencial deve ser aplicada.

O cerne da questão sobre a decadência é a discussão sobre qual regra decadencial, presentes no CTN, aplicar-se-á, a expressa no § 4°, Art. 150 do CTN ou a constante do I, Art. 173 do CTN.

Para a recorrente, a regra a ser aplicada deve ser a prevista no I, Art. 173 do CTN,averiguada por rubrica, pois não houve a necessária e obrigatória antecipação parcial de pagamento nas rubricas lançadas.

Para ao cordão recorrido, deve-se aplicar a regra decadencial expressa no § 4°, Art. 150 do CTN.

Creio que já temos resposta sobre esta dúvida.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *"As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF"* (Art. 62-A do anexo II).

No que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

> ***"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial qüinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*
>
> *7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Portanto, o STJ, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que "o dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação" (Recurso Especial nº 973.733).

Antes de decidir sobre qual regra decadencial utilizar, cabe deixar claro que o fato gerador da contribuição previdenciária é a **totalidade** da remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua**,** tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto do segurado contribuinte.

Destarte, para a definição da regra decadencial, devemos levar em conta se houve alguma antecipação de pagamento, não por tipo de remuneração (levantamento) pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário-de-Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado.

Elucidativo o texto contido em decisão proferida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo 10640.001896/2007-47, pelo nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior:

> *"Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.*
>
> *Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:*
>
> *Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [6]*
>
> *I - vinte por cento sobre **o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contra-prestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração.

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento."

Cabe destacar, que na análise dos autos encontramos registro no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF) que o Fisco verificou recolhimentos efetuados, fls. 058.

Portanto, claro está que existiram recolhimentos a homologar e que qualquer recolhimento está contido no termo remuneração, o que leva, conseqüentemente, a aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN.

Pelo motivo exposto, nego provimento ao recurso da nobre PGFN

Quanto ao segundo ponto, referente a qual multa deve ser aplicada nos lançamentos de ofício, na análise da questão verificamos que assiste razão ao pleito da recorrente.

Concordo com o acórdão recorrido a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, 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) cinqüenta 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 cinqüenta 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).*

...

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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 acórdão recorrido 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 (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto EM DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, somente na questão da multa, como solicitado pela recorrente, nos termos do voto.

(*assinado digitalmente*)

Marcelo Oliveira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 13/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA