



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

Processo nº 13936.000648/2008-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.288 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente INDÚSTRIAS NOVACK1 S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/08/2008

NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. 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 as penalidades sofridas, a(s) antiga(s) em comparação com a(s) determinada(s) pela nova legislação.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, na questão da aplicação da multa de ofício, a fim de que se verifique, na execução do julgado, para efeitos do Art. 106, do CTN, com a aplicação do cálculo mais benéfico, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), com as penalidades determinadas

atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal). Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram 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, e o Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, que limitava a presente multa a 75% (setenta e cinco por cento); I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - PRESIDENTE DA TERCEIRA CÂMARA E DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

Andrea Brose Adolfo - Relatora ad hoc na data da formalização.

Marcelo Oliveira - Redator ad hoc na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR (Relator), NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, ADRIANO GONZALES SILVERIO.

Relatório

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora designada ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Adoto o relatório de fls. 3.139 e ss:

O relatório fiscal explicativo do lançamento oferece as seguintes informações acerca da constituição do crédito:

4.1 Através da auditoria fiscal realizada junto à empresa Industrias Novacki S/A, constatamos que a mesma efetuou compensações de contribuições previdenciárias indevidamente, isto posto, que não apresentou documentos ou explicações que justificassem tal procedimento. Na explicação por escrito apresentada pela empresa em 23/09/2008, esclarece que não existem processos referentes as compensações, afirma ainda que seguiu orientações esposadas pela assessoria jurídica para tal procedimento. Fica devidamente caracterizada que a empresa efetuou compensações de contribuições previdenciária indevidamente, uma vez que a empresa não efetuou recolhimentos ou pagamentos indevidos Previdência Social, portanto, não há direito de realizar compensações de contribuições para seguridade social. Observa-se, ainda, que a empresa não respeitou o limite contido no art. 251 § 1º do Regulamento da Previdência Social, Decreto nº 3048 de 06/05/1999, no qual expressa que a compensação, independente da data do recolhimento, não pode ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. Verificou-se também, que em algumas competências a empresa informou incorretamente a alíquota do GILRAT, originando contribuição a menor que a devida, informou 2% quando o correto é 3%. As competências envolvidas e os valores das diferenças que deixaram de ser declaradas pela empresa em GFIP, constam de planilha anexa, sob o título (DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DIFERENÇA DE GILRAT).

Na competência dezembro/2007, não informou através de GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias referentes a filial 85.601.201/0005-20.

4.2 Diante dos fatos expostos, lavramos o presente Auto de Infração — AI e para melhor compreensão, as situações encontradas serão tratadas individualmente por levantamentos.

No prazo legal, o sujeito passivo impugnou o lançamento para requerer o reconhecimento das nulidades apontadas, com o cancelamento da cobrança. Caso superadas as preliminares, solicita o cancelamento integral da cobrança ou a sua redução pela exclusão de verbas indevidas, observando-se as formalidades legais para tanto e garantindo a impugnante o devido processo legal.

Para fundamentar os seus pedidos, apresenta as seguintes alegações:

a) o lançamento seria nulo porque lhe faltariam o fundamento legal específico da exigência, a descrição clara e precisa dos fatos geradores lhe que deram origem e a exata disposição legal que teria sido infringida pela empresa.

Não estariam indicados claramente os percentuais exatos das multas aplicadas a cada competência e itens de cobrança. Aplicando-se os percentuais indicados no anexo FLD não seria possível chegar à composição do valor que está sendo cobrado. A empresa não teria sido adequadamente informada sobre quais verbas estão sendo exigidas, quanto e a que título.

Quanto aos juros não consta memória de cálculo devidamente discriminada, nem os percentuais exatos, não sendo possível chegar a uma memória de cálculo.

Tais supostas omissões acarretariam cerceamento do direito de defesa.

b) O lançamento conteria vício de intimação. A empresa teria sido cientificada do lançamento via postal, sendo a notificação recebida por pessoa que não detinha poderes para representar o sujeito passivo.

c) A autuação se basearia em presunção. A auditoria fiscal não teria produzido a prova da falta de recolhimento do tributo.

d) Além de cobranças que seriam indevidas no AI impugnado, a empresa também possuiria créditos de SAT junto à previdência social e que foram compensados com as contribuições devidas.

e) Diante da suposta inconstitucionalidade da contribuição sobre remuneração de trabalhadores autônomos e empresários instituída pela Lei Complementar 84/1996, deveria ser afastada a exigibilidade e a cobrança dessa contribuição.

f) Não incidiria contribuição previdenciária sobre o valor correspondente aos primeiros 15 dias do auxílio-doença pago pela empresa ao empregado e sobre verbas como auxílio-doença, licença-gestante, licença-paternidade, aviso-prévio indenizado, licença remunerada do dirigente sindical, terço constitucional de férias, férias indenizadas, abonos e

gratificações não contratuais, ajudas de custo e décimo terceiro salário.

g) A impugnante atua no ramo de comercialização de papéis. Não é contribuinte da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. Assim, todos os valores exigidos são indevidos e aqueles que foram pagos no passado são compensáveis com outras contribuições, o que foi feito na forma legalmente.

h) O salário-maternidade, na vigência da Lei 9.876, de 1999, não constituía base de cálculo da contribuição previdenciária. Por essa hipótese, a impugnante poderia ter compensado os valores que recolheu a esse título com contribuições vincendas, que estão sendo agora indevidamente exigidas no documento impugnado.

i) No seu item 3.6, a impugnação repisa os argumentos acerca de suposta inconstitucionalidade da contribuição sobre a remuneração de autônomos e empresários instituída pela Lei Complementar 84, de 1996, praticamente repetindo o texto do item 3.2, para ao final, requerer que sejam canceladas todas as exigências supostamente feitas a título de contribuições sobre remunerações pagas a essas categorias de prestadores de serviço.

j) Seria ilegal a exigência, das empresas de médio e grande porte, da contribuição para o SEBRAE. Seria também inconstitucional por não ter sido instituída por Lei Complementar e por incidir sobre a mesma base de cálculo de outros tributos. Além disso, a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 3 teria, na prática duplicado as alíquotas, dispondo sobre a contribuição como se tivessem sido criados vários adicionais: um para cada entidade.

k) A cobrança da contribuição para o salário educação seria inconstitucional.

l) O seguro de Acidentes do Trabalho seria inconstitucional: por desvio de função constitucional do benefício e desvio de finalidade, uma vez que se cobra um plus que não se reverte em benefício diferente do que ordinariamente já é assegurado ao contribuinte.

Seria contribuição social sem destinação. Possui a natureza de taxa e por isto não poderia ter a mesma base da contribuição do empregador, que teria a natureza de imposto. Para a sua constituição careceria de Lei Complementar. Contraria o princípio da legalidade tributária, ao ter as alíquotas de cada atividade e os respectivos graus de risco fixados por Decreto.

1.1) O grau de risco a que está submetido a empresa seria médio, correspondente à alíquota de 2% e não 3%, conforme considerou a Auditoria Fiscal. O grau de risco deveria ser aferido em cada estabelecimento da notificada e não para toda a empresa.

1.2) O Decreto 6.042, de 2007, reduziu a alíquota relativa à fabricação de papel de 3% para 2%, alterando o Anexo V do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999. Sendo o Decreto uma norma interpretativa, aplicar-se-ia a retroatividade benigna da lei tributária, devendo o percentual de 2% ser aplicado em todas as competências do AI.

m) A impugnante não seria contribuinte da contribuição ao INCRA por ser destinada a atividade estranha à dessa empresa e por ter sido extinta pela Lei 7.787, de 1989 ou porque não fora recepcionada pela Constituição de 1988.

n) Seria indevida a exigência da contribuição correspondente a 11% incidente sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços emitidas por empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra: a) por constituir novo tributo instituído por lei ordinária; b) por ter a mesma base de cálculo da Cofins; por eleger como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária pessoa estranha ao fato que dá nascimento a essa obrigação. Assim, considerando os supostos vícios na legislação que instituiu o sistema de retenção, e para que sejam observados o contraditório e a ampla defesa, necessária e imperiosa a determinação de juntada de documentos e a realização de prova pericial contábil, para análise de toda a documentação e escrita fiscal da empresa, verificando-se outros documentos que ainda não teria sido examinados pela fiscalização, para cancelar a exigência.

o) No Auto de Infração 37.047.554-2 já estão sendo exigidos da impugnante valores a título de contribuições, por falta de declaração em GFIP. A mesma razão fática não poderia ser utilizada, com fundamentos regulamentares diferentes, para cobrar mais de uma vez a mesma alegada infração. Assim, requer o cancelamento da presente autuação, por duplicidade de cobrança.

o.1) Ademais, tal situação não poderia prosperar visto que, conforme protocolo de envio de arquivos de conectividade social em anexo, no dia 11/01/2008 às 09h56m a impugnante apresentou GFIP e às 10h42 apresentou GFIP retificadora, procedente A DECLARAÇÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E, INCLUSIVE, DECLARANDO QUE OS RESPECTIVOS VALORES FORAM COMPENSADOS. A autuação se dá, pois o fisco SO considerou como enviada a GFIP retificadora, desconsiderando a declaração encaminhada às 09h56m, do dia 11/01/2008. Ora, às 10h42min a impugnante

retificou a GFIP anterior corrigindo um erro em relação ao funcionário Cicero Pedro da Silva. Ocorre que, na retificadora a empresa informou somente os dados do referido empregado, pois já havia informado os dados de todos os outros empregados na GFIP retificadora (09h56min). Entretanto os Auditores da RFB desconsideraram a primeira GFIP enviada pelo contribuinte, considerando como (mica declaração feita pela impugnante a GFIP retificadora. Ou seja, cercearam o direito do contribuinte de apresentar declaração retificadora antes da notificação do lançamento pela autoridade administrativa.... Assim, em razão do direito do contribuinte de apresentar GFIP retificadora antes da notificação do lançamento, devem ser consideradas como declaradas as GFIPS apresentadas às 09h56min e às 10h42min e não somente a GFIP retificadora como entendeu o fisco.

p) Uma vez que a impugnante possuiria créditos perante a Previdência Social, tais créditos são compensáveis com débitos posteriores, inclusive os que foram objeto da autuação ora questionada, tornando-se inaplicável imposição de juros e multa sobre esses valores. No entanto, se ainda restarem dúvidas quanto aos procedimentos contábeis de compensação, poderá ser determinada diligências para o levantamento e confirmação dos elementos trazidos pela impugnante.

p.1) Embora a Lei 11.457, de 2007 vede a compensação de créditos do contribuinte de origem não previdenciária (IRPJ, PIS, COFINS, etc) com contribuições destinadas à previdência social, tal compensação seria possível. A limitação da compensação em 30% do valor do tributo devido configuraria empréstimo compulsório.

q) Foi aplicada multa de 30% no levantamento Riscos de Acidentes do Trabalho — RAT, enquanto que no levantamento Glosa de Compensação Indevida — GLC foi aplicada multa de 15%. Ocorreriam divergências quanto à fundamentação dessas multas, mencionando-se legislações que prevêem aplicação de percentuais diversos destes. A Receita Federal do Brasil ora cita legislação que prevê multa de 8%, mas também menciona dispositivo em que a multa seria de 14%, e outros, até 100%. Diante disto, ficaria cristalino que o fisco não fundamenta adequadamente o percentual da multa a ser aplicado sobre tributos vencidos. E como poderia a impugnante defender-se se a RFB não saberia sequer fundamentar a exigência da multa de mora?

q.1) Além de não ser o caso de infração à legislação tributária, ocultação de informações nem omissão de receitas, impõe-se o reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da multa imposta porque, a toda evidência, o percentual tão elevado caracteriza um verdadeiro excesso, um desvio de finalidade, violando a Constituição Federal e princípios jurídicos e legais que devem reger tais procedimentos. A multa incidente violaria os princípios da capacidade contributiva e econômica do impugnante e teria caráter confiscatório.

r) Seria ilegal a cobrança de juros pela taxa SELIC, devendo-se excluir do cálculo desse acréscimo o excedente de 1% ao mês.

Por fim, requer a juntada de planilhas e a produção de prova pericial, para que seja devidamente analisada a documentação fiscal e contábil da impugnante em relação aos débitos previdenciários. Apresenta quesitos e indica assistente técnico. Requer, ainda, o direito de apresentar oportunamente outros elementos que ensejariam a descaracterização da imputação.

Em 02 de julho de 2009, os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR, acordaram por unanimidade dos votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Segue ementa do acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/09/2006 a 31/08/2008 37.047.553-4
ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E
ILEGALIDADE Não se prestam para exame em sede
administrativa alegações acerca de inconstitucionalidade ou
ilegalidade de normas plenamente vigentes.*

LANÇAMENTO. VALIDADE válido o lançamento que informa clara e precisamente todos os fatos geradores do débito, as contribuições devidas e os períodos a que se referem, o valor dos juros e da multa incidentes sobre os valores não recolhidos.

VÍCIO DE INTIMAÇÃO. INOCORRÊNCIA Incorre vício na intimação do sujeito passivo, quando a notificação assinada por pessoa que se intitula seu diretor.

COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

RAT. APLICAÇÃO RETROATIVA DAS TABELAS.

IMPOSSIBILIDADE O Ministério da Previdência Social, com base em critérios técnicos, pode alterar o enquadramento das empresas na tabela de atividades para efeitos de contribuição para o RAT. Com base nesses critérios, que são as estatísticas de acidentes do trabalho, o Decreto 6.042 reduziu a alíquota para a atividade de "fabricação de papel", que antes integrava o grau de risco grave, passando para o risco médio. Tratando-se de critério técnico, baseado na diminuição da quantidade de acidentes de trabalho nesse ramo de atividade, medida a partir de certo período de tempo, não se admite a aplicação retroativa da tabela que reduziu o grau de risco.

AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PROCESSOS DISTINTOS Tratando-se de processos distintos,

não se confundem o auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória c o auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação principal.

SELIC Para fatos geradores ocorridos partir de janeiro de 1995, é lícita a incidência dos juros com base na taxa SELIC, nos termos da Lei 9.065/95.

MULTA A multa pelo recolhimento em atraso da contribuição previdenciária arrecadada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil tem caráter irrelevável, incide de forma automática sobre o débito e, conforme o mês de ocorrência do fato gerador, obedece aos percentuais previstos na legislação aplicável.

DILIGÊNCIA É desnecessária a baixa dos autos cm diligência quando os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador.

PERÍCIA É desnecessária a prova pericial quando os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. OPORTUNIDADE Com a impugnação ocorre a oportunidade da apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante apresentá-las cm outro momento processual.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão de primeira instância em 15/07/2009, conforme AR juntado, e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em 14/08/2009, o recurso voluntário, por meio do qual reiterou as razões de inconformidade aduzidas na impugnação e pleiteou que o recurso seja conhecido e provido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Atendido o pressuposto de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço dos recursos e passo ao seu exame.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE – NÃO ACOLHIMENTO

Segundo consta dos autos a fiscalização glosou os valores compensados em GFIP, haja vista considerar que os créditos apurados pela autuada careciam de liquidez e certeza, circunstâncias essas que estão evidenciadas no Relatório Fiscal.

Em suma o presente lançamento apurou o fato tributável dentro do que determina a legislação de regência, identificando o contribuinte e dando-lhe plena ciência da infração apurada.

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, argüida pela recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

I. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “ (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O direito à ampla defesa e, ao contraditório, assegurado pela Constituição Federal, não foram maculados em razão do lançamento ter sido efetuado através do exame dos documentos de posse da notificada, por ela elaborados, o que lhe permite contradizer e defender-se sem qualquer restrição, eis que forçosamente, é de seu conhecimento os elementos oferecidos para exame.

Ademais, foram cumpridos todos os requisitos do artigo 11 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, *verbis*:

“Art. 11. 'A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)”

Diante dessas considerações, rejeito a alegação de nulidade da autuação fiscal.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

II OBJETO

Extraí-se de modo cristalino do Relatório Fiscal o lançamento que este destina-se a apurar e lançar o crédito relativo a contribuições previdenciárias arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidentes sobre remunerações pagas ou creditadas aos seus segurados empregados e contribuintes individuais (empresários). Portanto, o relatório informa, claramente, qual é o fato gerador: prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais, do qual resultou o pagamento de remuneração, sobre a qual incide o encargo patronal da contribuição previdenciária, que a empresa deixou de recolher.

Exsurge claro, também, desse relatório, que a empresa, a título de compensação por suposto recolhimento indevido de contribuições, deixou de recolher a contribuição patronal em período discriminado nos anexos do processo. Consta, também, perfeitamente identificado na peça explicativa do lançamento que o sujeito passivo recolheu, em algumas competências, a contribuição destinada ao custeio dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT, antigamente conhecido por Seguro de Acidentes do Trabalho — SAT) a menor do que a efetivamente devida. Ou seja, a contribuição seria de 3% sobre a remuneração dos segurados empregados, enquanto que foi recolhido o correspondente a apenas 2%. E ainda, na competência dezembro/2007 deixou a autuada de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP grande parcela da remuneração paga aos segurados empregados do estabelecimento identificado pelo CNPJ 85.601.201/0005-20 e por consequência, também deixou de recolher as contribuições incidentes sobre essas remunerações.

Em consonância com esses esclarecimentos, destaca-se do relatório fiscal e dos anexos que integram o processo original que o lançamento é composto por três LEVANTAMENTOS: GLC — Glosa de compensação indevida; RAT — Diferença de RAT (contribuição ao acidente do trabalho), e FPG — Folha de pagamento (Contribuições não recolhidas na competência dezembro/2007 do estabelecimento CNPJ /0005-20. Os valores apurados são os correspondentes à folha de pagamento da impugnante.

Consta bem claro dos autos que a empresa pagou remuneração aos empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços. Sobre essa remuneração, por sua vez, incide o encargo patronal da contribuição previdenciária. A remuneração consta das folhas de pagamento da empresa. Eis aí, portanto, descrita a ocorrência do fato gerador, que é a prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais, do qual resultaram as remunerações aqui tributadas.

Não persistindo dúvida quanto à ocorrência do fato gerador, surge para o sujeito passivo o dever de realizar o objeto da obrigação tributária principal, isto é, de efetuar pagamento do tributo no tempo devido. Assim, como lhe compete realizar tal objeto, lhe cabe também comprovar ao fisco o cumprimento de tal obrigação.

Assim, ao contrário do que supõe a impugnante, não é ao fisco que compete demonstrar a falta de recolhimento da contribuição, mas o sujeito passivo é que deve

demonstrar o cumprimento integral da obrigação principal. Por isto, a alegação de que a falta de recolhimento da contribuição foi presumida resulta de todo despropositada.

Mas no caso em exame a falta de pagamento já foi confessada pela própria impugnação ao admitir que a empresa deixou de recolher as contribuições a título de compensação com um certo crédito seu decorrente de recolhimento indevido de contribuição destinada ao custeio dos benefícios de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

Além do mais, a omissão do recolhimento foi registrada na GFIP de duas formas: mediante informação, no campo correspondente, de alíquota do RAT a menor, e mediante aposição, no campo próprio, de informações de valores a serem compensados no mês. Assim, a falta de recolhimento restou confirmada e por todas essas razões, se constata desde logo que o lançamento não se baseou em presunção, como supõe a defesa, mas em fatos reais.

A respeito da compensação, assim estabelece o art. 89, da Lei 8.212, de 1991:

Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo InSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c", do parágrafo único do art. 11 desta lei.

§ Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência

Conforme se extrai das disposições acima reproduzidas, só poderá ser compensado ou restituído crédito decorrente de recolhimento indevido.

Por recolhimento indevido entende-se aquele crédito decorrente de pagamento efetuado além dos limites legais, entre outras circunstâncias, por inexistência de fato gerador, por utilização de alíquota superior àquela prevista legalmente, por erro na base de cálculo, ou mesmo por recolhimento em duplicidade da contribuição. **No caso em tela, contudo, o contribuinte não manifestou, nem à auditoria fiscal e nem agora no processo, nenhuma disposição para demonstrar a existência do crédito decorrente do recolhimento indevido e, por consequência, do direito à restituição.**

Para melhor entendimento, filio-me ao decidido pela DRJ que muito bem examinou a presente questão:

A fls. 106 vê-se juntada correspondência da empresa, dirigida ao Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa, onde o contribuinte afirma singelamente que seguiu entendimento esposado pela sua assessoria jurídica que orientou pela possibilidade de utilizar-se de créditos de SAT, compensando-os com débitos da empresa para com o INSS, efetivados conforme planilha anexa.

Por isto, apenas por suposição se pode aduzir que a empresa estaria se compensando de recolhimento indevido de SAT/RAT.

Mas que créditos seriam esses? De onde provem? De erro de enquadramento? De alíquota aplicada a maior? Sabe-se que até maio/2007 a alíquota correspondente à atividade da empresa era de 3% (fabricação de papel). Teria efetuado o recolhimento por uma alíquota maior que essa?

Ocorre que não foi juntada aos autos a tal planilha mencionada na correspondência, que seria início de evidência de supostos créditos. Assim, a impugnante não fornece elementos suficientes para o exame de seu suposto direito, em sede administrativa.

Observa-se, a este respeito, que a partir de junho/2007 a alíquota do RAT devida pela empresa de acordo com a sua atividade preponderante foi reduzida de 3% para 2%, pelo Decreto 6.042, de 12/02/2007.

Extrai-se, por outro lado, do relatório fiscal explicativo do lançamento que, após a edição desse Decreto, a empresa promoveu indevidamente a retificação de suas GFIP do período de setembro/2006 a maio/2007, para estender a alíquota do RAT menor (2%) para período anterior. A vigência dos efeitos do citado Decreto.

Colhe-se também da impugnação o argumento de que a redução trazida pelo Decreto 6.042 na alíquota do RAT deveria ser aplicada a todo o período do Auto de Infração, em face da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Só se foi em decorrência desse entendimento que a empresa promoveu a retificação das GFIP e veio alegar a existência de excesso de recolhimento a esse título e o suposto crédito a ser compensado. Porque outra hipótese de recolhimento indevido não se vislumbra.

Se for isto, tal entendimento não encontra sustentação.

A uma, porque a modificação introduzida na tabela de atividades e correspondentes graus de risco, que constitui o anexo V do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, atende a disposição contida no parágrafo 3º do art. 22, da Lei 8.212, de 1991:

§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social (hoje Ministério da Previdência Social) poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes de trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Conforme se vê da disposição reproduzida, o Ministério da Previdência Social, com base em critérios técnicos, pode alterar o enquadramento das empresas na tabela de atividades para efeitos de contribuição para o RAT. Portanto, com base nesses critérios, que são as estatísticas de acidentes de trabalho, o Decreto 6.042 atribuiu nova alíquota para a atividade de "fabricação de papel". Nesse aspecto, se antes essa atividade

integrava o grau de risco grave, é porque assim as estatísticas indicavam. E se agora o risco deve ser médio, evidentemente assim o é porque as estatísticas indicaram a redução na quantidade de acidentes de trabalho nesse ramo de atividade, justificando-se a redução do grau de risco.

Por isto, se se pudesse falar em retroação dos efeitos da nova tabela inserida no anexo V do Regulamento, como quer a impugnante, esta somente poderia se dar até o momento a partir do qual as estatísticas de acidente do trabalho do ramo de "fabricação de papel" tivessem se reduzido. Isto, no entanto, não é possível, uma vez que a redução não se dá de um mês para outro, mas ao longo de determinado período, só constatado mediante análise estatística.

[...] Não se podendo falar em retroação da alíquota devida pela empresa, também não há que se analisar, sob esse ângulo, a hipótese de crédito decorrente da aplicação da alíquota maior no período em que esta estava plenamente vigente.

Mas neste ponto, a defesa diz que se ainda restarem dúvidas quanto aos procedimentos contábeis de compensação, poderá ser determinada diligências para o levantamento e confirmação dos elementos trazidos pela impugnante.

Tem-se nisto, primeiro, que a defesa não traz nenhum elemento que sirva de início de prova do recolhimento indevido. Muito pelo contrário, nem ao menos se dignou indicar de onde provém o seu possível crédito.

Segundo, não será a regularidade da escrita fiscal que consignará o direito da empresa, se não restar comprovada a origem desse suposto crédito. Além disto, esse crédito deveria ter sido posto, antes, ao exame da auditoria fiscal, com todos os elementos necessários a comprovar a sua materialidade. Ao par disto, a impugnação deveria ter trazido aos autos, para apreciação do julgador os elementos que julgasse suficientes e aptos para demonstrar o seu direito.

Inexistindo, qualquer início de prova, não há razão para se encaminhar o processo em diligência e nem para perícia.

[Grifo nosso]

Portanto, sem razão a Recorrente.

IV INCONSTITUCIONALIDADE

Em relação as demais matérias tratadas no Recurso Voluntário, devem ser aplicados os enunciados das Súmulas deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

V SELIC

Quanto à inaplicabilidade da taxa de juros SELIC para fins tributários, é matéria que já se encontra sumulada nesse Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 04:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Nesse sentido, sendo a Súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹, não pode esse colegiado afastar a utilização da taxa de juros aplicada às contribuições lançadas no presente lançamento.

VI - DA MULTA APLICADA

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, acima transcrito.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único d 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 da 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 da Lei nº 9.430/1996 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.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

Art. 35A. 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:

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;

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.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta fosse sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer. Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando as.

Nesses casos, concluindo se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar a penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições. Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento. Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO para que seja aplicada aos fatos geradores do lançamento, a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 até a competência 11/08, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício.

É como voto.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Relatora ad hoc na data da formalização

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator Designado.

Devido a ausência de conselheiros titulares e pelo impedimento, inclusive técnico, de conselheiros suplentes elaborarem votos vencedores, designei-me, na ocasião, redator do voto vencedor.

Assim, com todo respeito ao relator, divirjo de suas conclusões quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

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.

Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

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).

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.

Lei 9.430/1996:

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**;*

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

O 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 (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.

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.*

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**).

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto em dar proviémtno parial ao recurso, a fim de que se verifique, na execução do julgado, para efeitos do Art. 106, do CTN, com a aplicação do cálculo mais benéfico, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), acompanhando o relator nas demais questões.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira