



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

Processo n° 14485.001443/2007-10
Recurso n° 256.005 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.120 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2014
Matéria CONTRIB. PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ICOMON COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, há recolhimentos parciais consignados, motivo da aplicação da regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN, com o conseqüente provimento parcial do recurso.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n° 11.941, de 27 de maio de 2009, para as obrigações principais, se mais benéficas ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em decretar o vício no lançamento do processo substituído pela presente autuação como material, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n° 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Daniel Melo

Mendes Bezerra e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada. Redator: Adriano Gonzáles Silvério.

CÓPIA

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA

Presidente – Relator

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzáles Silvério

Participaram do julgamento os Conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, MAURO JOSE SILVA, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRFBJ), 0226, que julgou procedente o lançamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

Documento: NFLD nº 37.010.573-7, de 21/06/2006

GFIP. FOLHA DE PAGAMENTO. CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES SALARIAIS. VERACIDADE DO MONTANTE DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS. O crédito tributário lançado a partir da comparação, seguro a seguro, das informações de massa salarial prestadas e fornecidas pelo próprio contribuinte através de suas folhas de pagamento e GFIP, somente pode ser alterado mediante prova irrefutável em contrário.

DECADÊNCIA. PRAZO DECENAL. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

RELATÓRIO DE FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O anexo da NFLD denominado FLD – Fundamentos Legais do Débito indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época dos respectivos fatos geradores, possibilitando o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

INCRA. INCIDÊNCIA. As empresas urbanas estão obrigadas ao recolhimento da contribuição para o INCRA, eis que a Lei nº 7.787/89 não suprimiu o adicional ao INCRA, vez que este não integra a contribuição para o PRORURAL, e também não foi suprimido pela Lei nº 8.212/91, porque, mesmo deixando de fazer menção ao referido adicional, não pode tal omissão ser interpretada como revogação de dispositivo legal constante de ato legislativo diverso, especial e anterior.

JUROS. TAXA SELIC. As importâncias arrecadadas para financiamento da Seguridade Social, incluídas em notificação fiscal de lançamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC, incidentes sobre o valor atualizado, em caráter irrelevável, a partir da data de seu vencimento.

L E G A L I D A D E . Em matéria de direito administrativo, presumem-se legais e constitucionais todas as normas emanadas dos Poderes Legislativo e Executivo.

M U L T A M O R A T Ó R I A . C A R Á T E R N Ã O C O N F I S C A T Ó R I O . A multa moratória prevista em lei, é aplicada em todos os casos de inadimplência do devedor, e seu percentual não tem caráter confiscatório, pois os percentuais previstos na lei foram estabelecidos em proporção à inércia do contribuinte devedor em recolher a exação devida aos cofres da Previdência Social no prazo legal.

Lançamento Procedente

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Esclarecendo, segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 067 em diante, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga a segurados, correspondentes a contribuição da empresa, a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT) e as contribuições devidas aos Terceiros.

Ainda segundo o RF, constituem fatos geradores das contribuições lançadas a remuneração paga aos segurados empregados e empregadores, que não foram declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), tendo sido apuradas através das Folhas de Pagamento apresentadas pela empresa.

Ainda segundo o RF, o presente lançamento substitui outro, que foi anulado por decisão de primeira instância.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos que o configuram.

Em 28/06/2006 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 087.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 090 em diante, acompanhada de anexos, onde alegou, em síntese, que:

1. A fiscalização ao adotar a sistemática de cruzamento por funcionário de dados e informações encontrados no CNISA e nas Folhas de Pagamento atingiu parcialmente o objetivo de alocar corretamente aos segurados as contribuições devidas;
2. Durante a fiscalização a empresa não foi informada das irregularidades encontradas, o que não lhe deu chance de se regularizar antes do encerramento da fiscalização, tendo sido prejudicada com a lavratura de autos de infração;
3. Afirma que todas as GFIP de código 905 foram **consideradas em duplicidade (documentos de fls. nº**

011 em anexo) pela fiscalização ocasionando duplicidade de bases de cálculo em lançamentos distintos;

4. Não lhe foi dado tempo de se regularizar retificando as informações relativas às mesmas, que geraram 7 (sete) diferentes relatórios fiscais, o que poderá provar através de diversos documentos em seu poder que deixam de ser juntados ao presente devido a seu grande volume;
5. Requer a revisão total dos lançamentos, assim como a sustação do andamento administrativo dos autos de infração lavrados, visto que diretamente vinculados aos lançamentos lavrados;
6. Inúmeras incorreções persistem, fazendo-se necessário retificar as informações das GFIP contidas no CNISA-DCBC e apurar possíveis GFIP que ainda não constam desse instrumento apesar de regularmente informadas, como demonstram os documentos anexados;
7. Assim, de pronto, impugna o lançamento, pois está baseado de “imperfeições, traz em seu bojo, sem dúvida, cobrança indevida, pois baseada como já explicitado em dados e informações incompletas”;
8. A regra decadencial deve ser a determinada no CTN;
9. A fundamentação legal mencionada em anexo (folhas avulsas) deixa clara a intenção do Instituto em omitir a discriminação clara e precisa dos dispositivos de lei aplicáveis ao caso, obstruindo de forma incontornável a defesa a relação exaustiva e genérica das leis contidas nas folhas avulsas;
10. É inconstitucional a exigência das contribuições para o INCRA, assim como a utilização da SELIC e a multa aplicada;
11. Diante do exposto, requer a Defendente seja acatada sua impugnação, seja pelas preliminares argüidas, seja no mérito, julgando-se improcedente o lançamento.

Diante dos argumentos da defesa, a Delegacia solicitou esclarecimentos à fiscalização, fls. 0153 em diante.

A fiscalização respondeu aos questionamentos, fls. 0168 em diante.

A Delegacia – a fim de respeitar os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório - encaminhou os pronunciamentos fiscais à recorrente e reabriu seu prazo para defesa, fl. 0173.

A recorrente não apresentou novas argumentações.

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 0266 em diante, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que:

1. A decisão é nula, pois não enfrentou todos os argumentos da defesa, como é o caso da ilegalidade da exigência submetida à apreciação do poder judiciário com exigibilidade suspensa por liminar e depósito das importâncias em litígio, a violação dos arts. 141 e 151 do CTN e a desobediência de ordem judicial;
2. A regar decadencial a ser aplicada deve ser a determinada no CTN;
3. A utilização da Taxa SELIC é inconstitucional;
4. São inconstitucionais a exigência de SAT, Salário Educação, SESI/SENAI, SESC/SENAC, INCRA, SEBRAE, SEST/SENAT;
5. Nestes termos, pede deferimento.

Os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

Este colegiado analisou os autos e decidiu converter o julgamento em diligência, a fim de que fosse anexada cópia do lançamento original.

O Fisco anexou o lançamento, fls. 0328.

O sujeito passivo foi cientificado e não apresentou suas razões.

Os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame de seus argumentos.

DA PRELIMINAR

Nas preliminares, a recorrente alega que a decisão é nula, pois não enfrentou todas as alegações apresentadas na defesa.

Em seu recurso a recorrente cita as matérias que não foram enfrentadas:

1. Ilegalidade da exigência submetida à apreciação do poder judiciário com exigibilidade suspensa por liminar e depósito das importâncias em litígio;
2. Violação dos arts. 141 e 151 do CTN e;
3. Desobediência de ordem judicial.

A analisando a defesa apresentada, fls. 090 a 0100, não encontramos as alegações listadas acima.

Portanto, como não houve a apresentação dos argumentos, não há que se falara em nulidade pelo seu não enfrentamento.

Conseqüentemente, não há razão na alegação.

Em outra alegação, a recorrente alega que há exigências no lançamento que são inconstitucionais.

Esclarecemos à recorrente que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Poder Judiciário pela Constituição Federal.

No Capítulo III, do Título IV, da Constituição Federal, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal (STF).

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconheçam a constitucionalidade de normas jurídicas é infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) se auto-impôs regra nesse sentido:

Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (*Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências*):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Súmula 02 do CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não há razão no argumento.

Ainda nas preliminares, devemos analisar a questão sobre a decadência.

Primeiramente, sobre o tema, devemos analisar questão: trata-se de lançamento substitutivo por decretação de nulidade no lançamento original.

O CTN, nesse caso, permite a contagem da regra decadencial de forma diferenciada somente quando se trata de lançamento anulado por vício formal.

CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, **por vício formal**, o lançamento anteriormente efetuado.*

Portanto, só em caso de nulidade por vício formal é que há a contagem a partir da data da decisão. Assim, caso contrário, sendo a nulidade decretada por vício material, conta-se o prazo decadencial da data do lançamento substituto.

Para analisarmos o vício que motivou a nulidade do lançamento original devemos analisar a decisão, fls. 0178 em diante.

Verificamos que o lançamento foi anulado por ausência de certeza do crédito tributário, que criou dificuldade ao exercício da ampla defesa, fls. 0194 e 0195.

Na análise da decisão verifica-se que a ausência de certeza do crédito apurado, devido a falta de clareza e precisão no lançamento, foi motivo para a decretação da nulidade.

Portanto, em nosso entendimento, trata-se de vício material, pois está relacionado à própria existência da obrigação tributária, que não foi comprovada corretamente.

Se o vício fosse formal a falta ocorreria em procedimento de formalização do lançamento, mas a certeza de que a obrigação existiu estaria patente nos autos, fato que não correu no lançamento original.

Portanto, por considerar o vício no lançamento original como material, a data de contagem da regra decadencial a ser aplicada deve ser a de ciência do lançamento substituto, 28/06/2006.

Continuando nossa análise, o Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da

Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n ° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n ° 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN e decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Esses fatores resultarão, para o sujeito que permaneceu inerte, na extinção de seu direito material.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

No período do lançamento foram considerados recolhimentos a homologar, fls. 017 a 018 e 066.

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.

Lei 8.212/1991:

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

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

Portanto, 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.

O lançamento por homologação implica pagamento pelo sujeito passivo antes de qualquer atividade ou notificação por parte da fazenda (pagamento antecipado). Feito esse pagamento, compete à Administração homologá-lo ou recusar a homologação. No caso de recusa da homologação, o Fisco deverá lançar, de ofício, como no presente processo, a diferença correspondente ao tributo que deixou de ser pago antecipadamente e os juros e penalidades cabíveis.

Esse lançamento de ofício está expressamente determinado no Código Tributário Nacional (CTN):

CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I. quando a lei assim o determine;

Lei 8.212/1991:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Existe a possibilidade da Fazenda não se manifestar prontamente quanto ao pagamento efetuado antecipadamente pelo sujeito passivo. Este, evidentemente, não poderia permanecer indefinidamente à mercê da potencial manifestação do Fisco. Por isso, o CTN estabelece que, salvo prazo diverso previsto em lei, considera-se feita a homologação e definitivamente extinto o crédito em cinco anos, contados do fato gerador. Esta extinção do crédito pela inércia da fazenda é denominada homologação tácita e sua principal consequência é impossibilitar a fazenda de rever de ofício o pagamento feito pelo sujeito passivo.

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Essa definição, sobre a aplicação da regara decadencial acima, possui amparo em decisões do Poder Judiciário.

*“Ementa: II. **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)*

*“Ementa: **Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.***

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

*.... **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)*

Vemos, portanto, que, no caso do lançamento por homologação, não ocorre exatamente decadência do direito de realizar essa modalidade de lançamento. O que ocorre é a extinção definitiva do crédito pelo instituto da homologação tácita a qual tem como consequência indireta a extinção do direito de rever de ofício o lançamento. Em síntese, a homologação tácita acarreta a decadência do direito da Fazenda realizar o lançamento de ofício relativo à diferença de eventual tributo que tenha deixado de ser pago e aos acréscimos legais a essa diferença.

Este, também, é o caso de aplicação de Súmula do CARF, que deve ser aplicada ao caso:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No presente processo, há apuração de contribuições no período compreendido entre as competências 01/1999 a 12/2001, e o lançamento foi efetuado em 06/2006.

Portanto, devem ser excluídas do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, pois os recolhimentos que ocorreram nessas competências já estão homologados, segundo a legislação citada acima.

Por todo o exposto, acato, parcialmente, a preliminar, para, devido a regra decadencial aplicada, excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, na forma do voto.

MÉRITO:

Com relação às multas, houve alteração na legislação que a fundamentam.

Nesse sentido, devemos verificar a 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:

...

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 existentes antes da legislação com a atuais.

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.

Esclarecemos aqui que a **multas em 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, no momento da execução do julgado deve-se comparar as penalidades que poderia sofrer o sujeito passivo antes da alteração legislativa (**multas em lançamentos de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**) com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**).

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para:

1. Excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, na forma do voto; e
2. Devido à determinação do Art. 106 do CTN, no momento da execução do julgado deve-se comparar as penalidades que poderia sofrer o sujeito passivo antes da alteração legislativa (**multas em lançamentos de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**) com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, Redator Designado.

A divergência ora apontada em relação ao voto do Conselheiro Relator refere-se exclusivamente em relação à retroatividade da multa, após as alterações empreendidas pela Lei nº 10.941/09.

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, conseqüentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Adriano Gonzáles Silvério