



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

Processo nº 14751.000221/2008-65
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.294 – 2ª Turma
Sessão de 31 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DIMENSIONAL CONSTRUÇÕES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

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 caso, existe, nos autos, evidência de recolhimento antecipado para as competências em litígio, devendo-se assim aplicar, para fins de reconhecimento de eventual decadência, o disposto no citado art. 150, § 4º, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as

penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para:

a) confirmar a decadência do direito de lançar, reconhecida no acórdão recorrido, e

b) com relação à multa, dar provimento parcial para limitar a 75% do valor do tributo, as multas a ele relacionadas, constituídas na NFLD e no Auto de Infração.

Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 07/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de autuação por não comprovação do recolhimento das seguintes contribuições destinadas à Seguridade Social e Terceiros:

a) Contribuições a cargo da empresa, previstas no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (parte patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grace de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho SAT, respectivamente) e terceiros — INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE, SENAT e Salário Educação. .

b) Contribuições dos segurados empregados, previstas no art. 20 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja obrigação de arrecadar e recolher é da empresa, nos termos do art. 30, inciso I, alíneas "a" e "b", da Lei nº 8.212, de 1991.

c) Contribuições dos segurados contribuintes individuais, previstas no art. 20 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja obrigação de arrecadar e recolher é da empresa, nos termos do art. 30, inciso I, alíneas "a" e "b", da Lei nº 8.212, de 1991.

Foram os seguintes os fatos geradores lançados no âmbito da presente NFLD de nº 37.118.511-4, com ciência da recorrente em 31.03.2008, conforme fls. 01 a 79. Foram os seguintes os fatos geradores lançados no âmbito da presente NFLD:

a) Pagamento a contribuintes individuais decorrentes de fretes rodoviários - Levantamento: FRE.

b) Não comprovação dos recolhimentos ao SESI/SENAI decorrentes de mandado de segurança em que a empresa não logrou êxito - Levantamento: JUD.

c) Seguros de Vida/Saúde - Levantamento: SSA.

d) Folha de Pagamento - Levantamento: FPG.

O Acórdão nº 2.403-00.793, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e-fls. 235 a 244), julgado na sessão plenária de 30 de setembro de 2011, por unanimidade de votos, em sede preliminar, declarou a decadência para as competências compreendidas entre 11/2002 a 02/2003 inclusive, com base no art. 150, § 4º do CTN.

No mérito, o colegiado optou por dar provimento parcial ao recurso determinando o recálculo da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35, *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO. RUBRICAS NÃO IMPUGNADAS. NULIDADE DA NFLD. DISCUSSÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 1 DO CARF. DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. MULTA DE MORA. TAXA SELIC.

Aplica-se o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 em relação às rubricas não impugnadas.

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD, deve ser analisada como um todo, não é motivo para nulidade a análise isolada pelo contribuinte.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, § 4º, havendo antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, "c" do CTN.

Legalidade da Taxa SELIC, nos termos da Súmula n. 3 do CARF.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou, Recurso Especial de Divergência com fulcro no art. 67, inciso II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (e-fls. 247 a 255), onde questiona duas matérias, a saber:

a) Aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial:

Defendeu inicialmente, quanto à matéria supra, que a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, através do Acórdão 2.301-00.253, perfilhou o posicionamento de que, nas situações onde não tenha ocorrido o recolhimento antecipado sobre as rubricas lançadas, a regra a ser aplicada é o artigo 173, inciso I, do CTN, não importando pagamentos afetos a outros fatos que não são objeto da cobrança.

Propugna, assim, pela reforma do recorrido, de forma a que seja declarada a decadência dos débitos sob análise, aplicando-se o art. 173, I do CTN, em detrimento da aplicação do art. 150, §4º do mesmo diploma, para as competências consideradas como fulminadas pela decadência pelo Acórdão vergastado, ou seja, de 12/2002 a 02/2003, inclusive.

b) Retroatividade do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, para fins de determinação da multa de mora aplicável.

Ainda no mesmo recurso especial, aponta a Fazenda Nacional que deva ser aplicada retroativamente não a multa prevista na nova redação dada ao caput do art. 35 da Lei

nº 8.212, de 1991, aplicável somente quando houver tão-somente o cumprimento espontâneo da obrigação principal, ou seja, quando o contribuinte efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício efetuado com esteio no art. 149 do CTN.

Entende a propósito que, quando, como no caso em questão, houver lançamento através de NFLD da obrigação principal, o dispositivo legal a ser aplicado para fins de comparação com a antiga norma seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja a multa de 75% prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96).

Nessa linha de raciocínio, deveria ser apreciada a norma mais benéfica oriunda da comparação entre a multa anteriormente prevista no art. 35, II, da norma revogada e aquela prevista no art. 35-A da MP 449, de 2008. Tal posicionamento estaria sustentado no âmbito dos acórdãos ora adotados como paradigmas pela recorrente, respectivamente proferidos pela 1ª. Turma Ordinária da Quarta Câmara e 1ª. Turma Ordinária da Terceira Câmara, ambas da Segunda Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdãos no. 2.301-00.283 e 2.401-00.120).

Propugna, destarte, também pela reforma do recorrido nesta seara, de forma que seja determinada a aplicação mais benéfica decorrente da comparação entre o art. 35-A da MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008 e a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) da Lei nº 8.212, de 1991.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do despacho de fls. 314 a 319, em 16 de janeiro de 2012.

Cientificado em 11 de abril de 2012 (e-fl. 323), o contribuinte ofereceu contrarrazões de e-fls. 324 a 328 onde defende:

a) Quanto à decadência: *in casu*, conforme demonstrado no acórdão, como se trata de contribuições previdenciárias - tributos sujeitos ao lançamento por homologação - e para as quais houve o pagamento parcial, deve-se aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN e não a do art. 173 do CTN, como defende a parte recorrente. Assim, não merece ser acolhido o entendimento da recorrente, por falta de amparo legal.

b) Quanto à aplicação retroativa da multa prevista pelo art. 35-A, entende que, conforme amplamente demonstrado no acórdão recorrido, a multa de mora aplicada teve por base o referido artigo, o qual determinava a aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 100% na fase de execução fiscal. Pois bem, acontece que aquele artigo foi alterado pela Lei 11.941, de 2009, o qual estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%. Assim, considerando o que determina o art. 106 do CTN - aplicação da lei mais benéfica -, deve ser mantido o acórdão ora guerreado, visto que o mesmo seguiu a legislação que regulamenta a matéria.

Encaminham-se, assim, os autos, agora a esta Câmara Superior para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

As matérias objeto de recurso serão tratadas na ordem em que apresentadas pelo recorrente:

a) Dispositivo a ser aplicado para fins de contagem do prazo decadencial e pagamento antecipado:

A propósito, a decadência, no caso de tributos lançados por homologação é questão tormentosa que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma aqui não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO

CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento (quando a lei assim o determine) e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

A polêmica, no caso em questão, em verdade, está na existência ou não de pagamento antecipado. Enquanto defende o contribuinte que quaisquer pagamentos efetuados referentes à sua folha de salários declarados em GFIP caracterizariam a existência de antecipação de pagamento, defende a Fazenda Nacional que, para fins de tal caracterização, necessário seria que os recolhimentos se referissem especificamente às rubricas objeto de lançamento, o que não se observa na espécie.

A propósito, faço notar que editou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a Súmula nº 99, aprovada por esta 2ª. Turma desta Câmara Superior em 09 de dezembro de 2013 e que assim reza:

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.

Ou seja, para fins de aplicação da Súmula supra na situação sob análise, é fundamental que se verifique se há recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte nas competências dos fatos geradores a que se referem a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo destes recolhimentos, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, a fim de que se possa decidir pela aplicação, para fins de contagem do prazo decadencial, do disposto no art. 150, §4º. da Lei nº 5.172, de 1966 (no caso de existência de recolhimento, ainda que parcial) ou do art. 173, I do mesmo Código (no caso da inexistência de recolhimento).

Compulsando os autos, verifico que, consoante o acórdão vergastado e demonstrativos de fls. 21, 22, 61 e 63 é possível verificar a existência de antecipação de valores durante todo o período de 12/2002 a 02/2003, fato suficiente para caracterizar a contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º. do CTN.

Assim, considerando-se ter a ciência do auto de infração ocorrido em 31/03/2008, entendo que se encontra fulminado pela decadência o lançamento realizado para as competências abrangidas até 02/2003.

Assim, concluo que nesta matéria, deve-se negar provimento ao recurso de iniciativa da Fazenda Nacional, mantendo-se como fulminadas pela decadência as competências de 12/2002 a 02/2003, inclusive.

b) Retroatividade de dispositivo mais benéfico (multa de mora)

Quanto a este segundo ponto, julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

Lei 5.172/66 (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.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

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 (g.n.):

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 (g.n.):*

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:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

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 (g.n.)**, 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 (g.n.) 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.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

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

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

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, 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 (grifos no original)**.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, 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 (grifos no original):

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, 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 (grifos no original)**. 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 (grifos no original)**. 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 tem 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 (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)”

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal e, assim, constantes de notificação fiscal de lançamento de débito, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Verifico, ainda, ter havido, no caso em questão, tanto exigência por meio de NFLD (decorrente do descumprimento de obrigação principal, objeto do presente processo), bem como de Auto de Infração (decorrente de descumprimento de obrigação acessória, conforme registrado no TEAF de fl. 92 e Relatório de fls. 93 a 96), tendo sido, assim, aplicadas duas multas no contexto de lançamento, repetindo-se, ambas com natureza de *multa de ofício*.

A partir do acima disposto, entendo que em situações como a do presente feito, deva-se comparar, para fins de apuração da situação mais benéfica para a Contribuinte: a) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, prevista na forma do vigente art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 com b) a soma das duas multas, aplicadas na NFLD e no Auto de Infração correspondente, respectivamente determinadas na forma dos arts. 35, inciso II e 32, inciso IV, ambos da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991 (antes da alteração trazida pela Lei nº 11.941, de 2009) e igualmente possuidoras de natureza de *multa de ofício*.

Entendo assim, com a devida vênia à posição expressa no vergastado, que, no presente caso, a propugnada comparação da multa prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 (prevista na nova redação do caput do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991) com a multa

aplicável com base na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (presente no crédito lançado neste processo) é inapropriada para fins determinação da multa mais benéfica aplicável.

Destarte, voto no sentido dar provimento parcial, nesta seara, ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, como há auto de infração, se aplique a situação mais benéfica para a contribuinte dentre as abaixo:

a) a soma das duas multas, aplicadas na presente NFLD e no Auto de Infração correspondente, respectivamente previstas nos arts. 35, II e 32, IV da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991; ou

b) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos