



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

Processo nº 15586.001451/2009-44
Recurso nº . Voluntário
Acórdão nº 2301-003.876 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente AMERICAN GLOBAL GRANITES S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/12/2007

NORMAS GERAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.
DETERMINAÇÃO LEGAL. CTN. APLICAÇÃO.

O Código Tributário Nacional (CTN) determina, em seu Art. 106, que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração; quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática..

Portanto, como no presente caso, a aplicação da retroatividade benigna, exposta na determinação legal acima, não é uma questão de se conhecer de ofício ou não, mas sim de cumprimento de mandamento legal, obrigando a análise pelo julgador.

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, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

TEMPESTIVIDADE

Após ciência da decisão de piso, tem-se o trintídio para interposição do recurso, como ocorreu no caso em tela, já que o trigésimo dia ‘caiu’ no dia 21.ABR.2010 (feriado nacional).

DA INADEQUAÇÃO DA BASE DE CALCULO PRESUMIDA

Quanto há alegação de erros de cálculo perpetrado pela Fiscalização, há a Recorrente de demonstrar os pontos nodais caracterizadores dos ditos erros. Não se pode ater a negativa genérica.

E quando alega que a base de cálculo utilizada em determinadas competências não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que foi presumida sem qualquer prova documental, deve ater ao fato de o relatório fiscal que descreveu os documentos que serviram, conforme ocorreu no caso em tela.

DA PRESUNÇÃO SUBJETIVA E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, PUGNANDO PELA PROCEDÊNCIA DO MESMO

Não houve no presente caso desconconsideração das provas juntadas pela Recorrente. Ao contrário, a impugnação apresentada não foi acompanhada de provas suficientes que ensejassem tais modificações, ou seja, foram meras alegações.

Despiciendo é embasar todo o procedimento fiscal, que, como alhures dito, diante da insuficiência de documento apresentado, seguiu a legislação, onde determina a medida adotada, ou seja, aferição indireta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em conhece de ofício na questão da retificação da multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em não conhecer da questão; II) Por voto de qualidade: em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Wilson Antônio de Souza Correa 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; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA – Presidente/Redator Designado

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, FABIO PALLARETTI CALCINI.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que trata das contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre a remuneração de empregados, e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, cujas contribuições foram apuradas por meio das folhas de pagamento, rescisões de contratos de trabalho, recibos de férias, recibos de pagamentos a contribuintes individuais, recibos de pagamento de fretes, não tendo tais valores sido declarados em GFIP pelo sujeito passivo.

Em que pese terem sido requeridos formalmente, diversos documentos relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, dentre eles os livros contábeis, não foram apresentadas pela Recorrente, motivo pelo qual, além deste AI, foi lavrado outro pelo descumprimento da obrigação acessória correspondente. E, pela mesma razão, ou seja, não apresentação dos documentos requeridos, foi feita a aferição da remuneração e do desconto dos segurados em diversas competências, utilizando-se como base para este procedimento os documentos denominados "extra-folha" (folha paralela) e "planilha dos não-registrados", e com base na autorização do artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91.

Após a ciência do lançamento no AI, apressou-se em interpor Impugnação, com suas razões, cujas quais não foram suficientes para modificarem o lançamento.

A decisão de piso negando provimento à Impugnação foi recebida pela Recorrente no dia 22.MAR.2010 e no dia 22.ABR.2010 (21 de abril feriado nacional) aviou o presente Recurso Voluntário alegando: i) tempestividade; ii) da inadequação da base de calculo presumida; iii) da presunção subjetiva e o principio da verdade material, pugnando pela procedência do mesmo.

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço, passando à análise requerida, com a final decisão.

TEMPESTIVIDADE

Sem maiores delongas, como a Recorrente alega tempestividade do seu recurso, mister que seja analisado, de forma simples e objetiva.

Assiste razão, eis que o vencimento do trintídio para interposição do recurso seria o dia 21.ABR.2010, se não fosse feriado nacional, como de fato foi, o que compele o adiamento do vencimento do prazo para o primeiro dia útil seguinte, como ocorreu.

Com razão a Recorrente.

ii) DA INADEQUAÇÃO DA BASE DE CALCULO PRESUMIDA

Diz que há inadequação na base de cálculo perpetrado pela Fiscalização, eis que foi realizado o lançamento com fulcro nos documentos apresentados e que estes foram de interpretação equivocada pela autoridade, uma vez que ele tomou como base valores fictícios que não correspondem com os fatos, tampouco com a realidade da empresa.

Para a Recorrente a base de cálculo utilizada nas competências de 05/2005 e 12/2006 não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que foi presumida sem qualquer prova documental que a justifique, pois foram utilizados meros recibos de pessoas físicas, além disto, os sócios não fizeram qualquer retirada de pró-labore em 2005.

Ademais, prossegue, o quadro de funcionário da Recorrente é bem menor do que se considerou.

Todavia, '*data venia*', são meras alegações, pois elas não vieram acompanhadas das contra-provas de que o número de funcionários considerado é menor, bem como outra qualquer que desfigure suas alegações., neste sentido.

Quanto ao procedimento adotado pela autoridade fiscal, não há outro caminho a ser percorrido por ela quando o contribuinte não apresenta os documentos imperiosos requeridos para realização da atividade fiscal, conforme reza a Lei 8.212/91, artigos 33 e 37, '*in verbis*':

Lei 8.212/91:

Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11; ao Departamento da receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar ,lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na

esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

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 notificado de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Sem razão a Recorrente.

iii) DA PRESUNÇÃO SUBJETIVA E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, PUGNANDO PELA PROCEDÊNCIA DO MESMO

Diz que a presunção subjetiva é relativa e não absoluta, razão porque sucumbe diante da prova real em sentido contrário, e por esta razão a decisão de piso deve ser modificada, porque a autoridade julgadora não considerou as provas carreadas na impugnação, onde corroborava com a alegação de que os sócios da empresa não receberam pró-labore em 2005 e vários lançamentos não são relativos a serviços de autônomos.

Entretanto, a impugnação apresentada não foi acompanhada de provas suficientes que ensejassem tais modificações, ou seja, foram meras alegações.

Despiciendo é embasar todo o procedimento fiscal, que, como alhures dito, diante da insuficiência de documento apresentado, seguiu a legislação, onde determina a medida adotada, ou seja, aferição indireta.

Sem razão a Recorrente.

MATÉRIAS NÃO RECORRIDAS.

Em primeiro lugar, urge trazer à baila que quando as peças impugnativa e recursiva, respectivamente, foram aviadas já estava em pleno vigor a novel legislação que determina aplicação de pena menos rigorosa ao contribuinte. Mas, ainda assim, no presente remédio processual não foi costurada tese de defesa neste sentido.

Urge tratar das matérias não suscitadas em seu recurso, cujas quais penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

Neste diapasão tenho que a 'Ordem Pública' significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico 'JUSTO', tutelando o estado democrático de direito.

Por outro lado, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão 'extra petita', como é o caso em tela onde a multa não foi anatematizada pelo Recorrente, e que tem o meu pronunciamento de aplicação da multa mais favorável ao contribuinte, mas que neste momento não julgo a questão, eis que não refutada no recurso e não se trata de matéria de ordem pública.

Tem o meu voto no sentido de que matéria não recorrida é matéria atingida pela instituição do trânsito em julgado, mesmo as matérias de ordem pública não pré-questionadas, porque, em não sendo pré-questionadas há limite para cognição.

Das pesquisas realizadas para definir o que seja ‘matéria de ordem pública’, parece-nos que a mais completa seja a de Fábio Ramazzini Becha, que peço vênia para transcrevê-la:

“... Matéria de Ordem Pública trata-se de conceito indeterminado, a dificuldade de interpretação é maior do que nos conceitos legais determinados. ...

Prossegue:

“... A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito, preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assumam um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois, evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.

O fato de se estar diante de um conceito indeterminado não significa que o conteúdo da expressão “ordem pública” seja inatingível.(...)”

(...)

A ordem pública representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano.

Trata-se de instituto que tutela toda a vida orgânica do Estado, de tal forma que se mostram igualmente variadas as possibilidades de ofendê-la. As leis de ordem pública são aquelas que, em um Estado, estabelecem os princípios cuja manutenção se considera indispensável à organização da vida social, segundo os preceitos de direito.

(...)

Para Andréia Lopes de Oliveira Ferreira matéria de ordem pública implica dizer que:

“são questões de ordem pública aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, via de regra, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo. Trata-se de conceito vago, não podendo ser preenchido com uma definição” e cita Tércio Sampaio Ferraz, para quem “é como se o legislador convocasse o aplicador para configuração do sentido adequado”

A princípio tem-se que matéria de ordem pública é aquela que diz respeito à sociedade como um todo, e dentro de um critério mais correto a sua identificação é feita através de se saber qual o regime legal que ela se encontra, ou seja, quando a lei diz.

É bem verdade e o difícil é que nem sempre a lei diz se determinada matéria é ou não de ordem pública, e, neste caso, para resolver a questão, urge que a concretização e a delimitação do conteúdo da ordem pública constitui tarefa exclusiva das Cortes Nacionais.

Todavia, elas mesmas (Cortes Superiores) não definiram com exatidão o que vem ser matéria de ordem pública, e tão pouco se a multa quando não recorrida deve ou não ser decidido por ser matéria imperiosa de julgamento, tratando-se de interesse geral.

E mais, mesmo quando a matéria é de ordem pública e não pré-questionada, o STJ vem reiteradamente decidindo que, reconhecidamente matérias de ordem pública, quando não analisada em instâncias inferiores e tão pouco pré-questionadas, não devem ser analisadas naquela Corte. ‘Ex vi’ Acórdão abaixo:

**AgRg no REsp 1203549 / ESAGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2010/0119540-7**

Relator Ministro CESAR ASFOR ROCHA (1098)

T2 - SEGUNDA TURMA

Data de Julgamento 03/05/2012

DJe 28/05/2012

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SUSPENSÃO DE LIMINARINDEFERIDA. PREQUESTIONAMENTO. QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.- A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, na instância especial, é vedado o exame de questão não debatida na origem, carente de pré-questionamento, ainda que se trate eventualmente de matéria de ordem pública. Agravo regimental improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são

partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro-Relator.

Assim, tenho que a multa não é matéria de ordem pública porque, como dito por Fábio Rmansini Bechara, ela não 'representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano'.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL

Conforme quesito anterior, tenho que não se deve votar em matérias que não foram argüidas no Recurso Voluntário, mormente se não se tratar de matéria de ordem pública, como penso ser a multa.

Como fui vencido e por força regimental, conforme dispõe o artigo 60 do RICARF, apresso-me em discorrer sobre ela.

Art. 60. Quando mais de 2 (duas) soluções distintas para o litígio, que impeçam a formação de maioria, forem propostas ao plenário pelos conselheiros, a decisão será adotada mediante votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os conselheiros presentes.

Parágrafo único. Serão votadas em primeiro lugar 2 (duas) de quaisquer das soluções; dessas 2 (duas), a que não lograr maioria será considerada eliminada, devendo a outra ser submetida novamente ao plenário com uma das demais soluções não apreciadas, e assim sucessivamente, até que só restem 2 (duas) soluções, das quais será adotada aquela que reunir maior número de votos.

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em

julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.

....

O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106, do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.

...

(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/11/2005)"

"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributária. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem as fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizados, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, do CPC. (STJ, REsp 94511/PR, 1ª T., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ.: 25/11/1996)"

Assim, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 106 II, C do Código Tributário Nacional, no caso em tela a multa a ser aplicada é aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9430/1996.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL.

É o voto.

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Redator, Marcelo Oliveira.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de suas conclusões em relação a duas questões: a) reconhecimento de ofício da retroatividade benigna; e b) forma de aplicação dessa retroatividade.

Quanto ao primeiro ponto - reconhecimento de ofício da retroatividade benigna - o CTN possui determinação legal sobre o assunto.

CTN:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

A lide em questão trata de ato não definitivamente julgado e pode, ou não, cominar penalidade menos severa que a aplicada.

Portanto, como no presente caso, a aplicação da retroatividade benigna, exposta na determinação legal acima, não é uma questão de se conhecer de ofício ou não, mas sim de cumprimento de mandamento legal, obrigando a análise pelo julgador.

Pelo exposto, voto em conhecer da aplicação da retroatividade.

Quanto ao segundo ponto - forma de aplicação dessa retroatividade – discordo do relator por aplicar e comparar as penalidades sofridas pelo sujeito passivo antes e após a alteração legal.

Como há destacamos, há no Art. 106 do CTN, determinação para a aplicação da retroatividade.

Só não posso concordar com as análises feitas, que levam à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

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

Lei 8.212/1991:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*III - para pagamento do crédito **inscrito em Dívida Ativa:***

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se

refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

...

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

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

Para tanto, 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.***

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado as penalidades determinadas antes da alteração legal (por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias), com as penalidades determinadas atualmente (por descumprimento de obrigações tributárias principais

e acessórias), limitando, seu teto, ao máximo presente na legislação atual, que é de setenta e cinco por cento.

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto para que a multa seja mantida , mas que seja verificada a aplicação da retroatividade benigna, como citado, na execução do julgado, pela autoridade preparadora.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em:

1. Acompanhar o relator nas questões de mérito, negando provimento ao recurso do sujeito passivo;
2. DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para aplicar a determinação legal do Art. 106 do CTN, nos termos do voto;
3. DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para manter a multa aplicada, a fim de que se verifique a aplicação da retroatividade benigna, como exposto no voto, na execução do julgado, pela autoridade preparadora.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira