



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

**Processo n°** 15983.000711/2007-10  
**Recurso n°** 99.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.187 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de outubro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** LOMBARDI LOMBARDI S/C LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2002 a 28/02/2006

**NORMAS GERIAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 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, as antigas em comparação com as determinadas pela nova legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, a fim de aplicar a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira.

*(assinado digitalmente)*

MARCELO OLIVEIRA – Presidente e Redator

*(assinado digitalmente)*

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD composta das seguintes contribuições sociais: Segurado empregado (contribuição não descontada da respectiva remuneração); Empresa (20%); financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente aos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT (1%); Salário Educação (2,5%); INCRA (0,2%); SESC (1,5%) e SEBRAE (0,3%), no montante de R\$57.680,59 (Cinquenta e sete mil, seiscentos e oitenta reais e cinquenta e nove centavos), consolidado em 27/09/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 55/59 (as folhas referidas neste acórdão pertencem ao processo administrativo ora em apreciação), os fatos geradores do crédito previdenciário foram as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais declarados nas folhas de pagamentos e guias de contribuição para o FGTS e informações Previdência Social - GFIP.

O crédito previdenciário foi apurado nos seguintes documentos: folhas de pagamentos, guias de recolhimento par o FGTS e informações à Previdência Social -GFIP, livros de registro de empregados, convenções coletivas de trabalho, recibos de recebimento de cestas básicas assinados por empregados e notas fiscais de fornecedores destes produtos.

A Empresa tomou ciência da Notificação Fiscal de Débito — NFLD em 27/09/2007, conforme assinatura da sócia gerente Sandra Helena Torres Lombardi na fl. 01.

A empresa foi regularmente cientificada da ação fiscal, bem como teve os documentos solicitados por MPF - Mandado de Procedimento Fiscal, TIAF — Termo de Início de Ação Fiscal e TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (fls46/52).

Em 25/10/2007, a empresa protocolou defesa tempestiva de fls. 63/68, acompanhada de documentos de fls 69/115, alegando, em síntese, que:

*a) são decadentes os fatos geradores ocorridos em data anterior a 27/09/2002;*

*b) a empresa recolhe seus impostos e contribuições pelo SIMPLES e, embora sua inscrição neste regime tenha sido cancelada em função da atividade preponderante exercida pela pessoa jurídica — escola, a contribuinte ajuizou ação declaratória de reconhecimento do enquadramento no regime tributário especial e conseqüente declaração de nulidade do ato cancelatório de sua inscrição no SIMPLES, processo nº 2004.61.04.002132-0, tramitando no Tribunal Regional Federal da 3ª Região - TRF3R. O lançamento fiscal deve ficar sobrestado até que a decisão esteja transitada em julgado;*

*c) os exorbitantes valores cobrados a título de juros e multa superam em muito os limites • constitucionais, configurando verdadeiro confisco.*

Em 05 de maio de 2008, a 9ª Turma da DRJ/SPOII proferiu Acórdão n. 17-24.733 [fls. 159 e ss] que, em síntese, julgou procedente o lançamento:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/09/2002 a 28/02/2006 NFLD  
DEBCAD 37.119.517-9, de 27/09/2007.*

*AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.*

*A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo.*

*IMPUGNAÇÃO. MATÉRIA DIFERENCIADA O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos. .*

*MULTA E JUROS DE MORA A multa e os juros aplicáveis aos créditos da Seguridade Social estão previstos em legislação especial Lançamento Procedente*

Intimado do *decisum*, em 25/06/2008, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário tempestivamente, em 08/07/2008 [fls. 173 e ss] tendo reiterado os argumentos dispostos na impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Preenchidos todos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário interposto.

### I CONCOMITÂNCIA – INSCRIÇÃO NO SIMPLES

A impugnante foi aqui notificada a recolher contribuições a cargo da empresa não optante pelo SIMPLES sobre a folha de pagamento de segurados empregados e contribuintes individuais. Como há o processo judicial nº 2004.61.04.002132-0 em curso demandando a declaração da empresa como contribuinte do SIMPLES, consideramos renunciado o contencioso administrativo sobre esta matéria, conforme disposto no enunciado da Súmula CARF n. 2:

*Súmula CARF nº 1: 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, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

### II DECADÊNCIA

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. 'In verbis':

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social*

*sujeitamse, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts.*

*45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“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”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, in verbis:

*Art. 103A.*

*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.*

*(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Assim, a partir da publicação, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional CTN se aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

*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 a homologação, será ele de 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.*

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

*I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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) contase 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, encontrase 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 regese 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, revelandose inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).*

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias” .

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído e cientificado o sujeito passivo em 27/09/2007, não há período fulminado pela decadência, por qualquer das regras.

Nesse sentido, rejeito a preliminar suscitada.

### III INCONSTITUCIONALIDADE E SELIC

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

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

[...]

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

[...]

### IV MULTA

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 a multa lançada na presente autuação ser 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.

## V DISPOSITIVO

Portanto, em dar provimento parcial ao recurso para até, 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de multa de mora limitada a 20%.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa.

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

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

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

...

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

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

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

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

### **Lei 8.212/1991:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

*dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

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

**Lei 8.212/1991:**

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

...

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

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando o mesmo fato jurídico for verificado pelo Fisco.

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

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

**Lei 8.212/1991:**

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

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

...

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

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. *Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

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

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme exposto, utilizando como teto máximo 75% (setenta e cinco por cento), conforme determinado pela legislação atual.

## CONCLUSÃO:

Processo nº 15983.000711/2007-10  
Acórdão n.º **2301-004.187**

**S2-C3T1**  
Fl. 9

---

Em razão do exposto, acompanho o relator em seu voto, exceto quanto à questão da multa, em que nego provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira