



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

<b>Processo nº</b>	16327.001169/2010-14
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-004.343 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	24 de agosto de 2016
<b>Matéria</b>	67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS
<b>Recorrentes</b>	CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A. CORRETORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando comprovado pagamento antecipado, 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. Súmula Carf nº 99.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para conhecimento do Recurso Especial de divergência, é necessário que o recorrente apresente decisão que enfrentando situação fática semelhante tenha aplicado a legislação de forma diversa.

No caso, os acórdãos apresentados a título de paradigma não enfrentam todos os motivos, alternativos, apontados pelo acórdão recorrido para tributação dos valores em questão, sendo assim insuficientes para comprovação da divergência.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam

aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, cabível a aplicação retroativa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que se trata, neste dispositivo, de penalidade única combinando as duas condutas.

Recursos especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial do Contribuinte apenas quanto à decadência, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, que o conheceu integralmente e Ana Paula Fernandes, que o conheceu parcialmente em maior extensão. E, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata o presente processo de exigência de Contribuição Social Previdenciária, quota patronal e parcela destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, sobre: **(i)** PLR dos períodos de 01/2005, 01/2006 e 01/2007, e **(ii)** antecipação de PLR dos períodos de 10/2005, 10/2006 e 10/2007, constituída pelo Auto de Infração nº 37.271.722-5 (e-fls. 04 a 21).

Impugnada a exigência (e-fls. 180 a 363), foi exarado o Acórdão nº 16-34.176 pela 13ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 383 a 400) que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 411 a 445) no qual alegou, em síntese, que **(i)** teriam decaído as contribuições relativas ao período de 01/2005 já que, no caso, não se aplicaria a regra decadencial do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, mas a do art. 150, § 4º, daquele *codex*, porquanto teria havido pagamento de contribuições previdenciárias relativas ao período em questão; **(ii)** não incidiria contribuição previdenciária sobre PLR porque se tratam de pagamentos excepcionais, desvinculados da remuneração do empregado, e que o comando constitucional do final do inc. XI do art. 7º, remetendo à definição legal, aplica-se à co-gestão, não à PLR; **(iii)** as metas e regras de aferição constavam do sistema interno *My Performance*, o qual era de conhecimento dos empregados e estava

referido no acordo e, portanto, teriam sido chanceladas pelo sindicato; (iv) em que pese os acordos reativos aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007 não tenham sido assinados antes do início de cada ano, as metas foram fixadas no início dos respectivos anos e, para afastar dúvidas sobre este fato, pede realização de perícia no sistema *My Performance*; (v) o discrepante valor da PLR não pode ser supedâneo para a sua descaracterização sob o argumento de que estaria a dissimular verbas salariais; (vi) o pagamento de antecipações de PLR, embora não previsto em convenção específica do sindicado da categoria dos empregados da recorrente, ocorreu em razão do acordo de PLR prever a isonomia de tratamento entre os empregados da recorrente e os empregados da instituição bancária que compõe o mesmo grupo empresarial, ademais de ser um benefício a mais ao trabalhador; (vii) ao deixar de descontar a antecipação de PLR paga em 10/2007 do pagamento da respectiva PLR, realizado em 2008, não estaria descaracterizada a parcela porque o relevante é que a totalidade dos valores pagos esteja em consonância com o acordo de PLR; (viii) ainda que as parcelas pagas aos seus empregados não pudessem ser classificadas como PLR, o auto de infração seria improcedente, porquanto tratam-se de verbas eventuais que não integram o salário de contribuição; (ix) o julgamento dos autos deve ser sobreposto até que o STF se manifeste sobre a constitucionalidade do adicional de contribuição de 2,5%, previsto no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que compõe o lançamento, e (x) a multa seja excluída ou limitada a 20%, em razão do advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara proferiu o Acórdão nº 2301-003.095 (e-fls. 477 a 518) no qual, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso na questão da decadência e na questão da não integração ao salário de contribuição das verbas pagas a título de PLR. Por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à recorrente. Embora o colegiado não tenha se manifestado sobre as alegações relativas às antecipações, não foram apresentados embargos para sanar a omissão.

A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência (e-fls. 520 a 528), no qual pugna pela adoção do entendimento manifesto no acórdão paradigmático apresentado, de modo que o acórdão recorrido seja reformado no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma é mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O sujeito passivo apresentou, tempestivamente, contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional ressaltando que incidiu, sobre os valores lançados, multa de mora e não multa de ofício; portanto, com a aplicação da retroatividade benigna, deve-se confrontar a multa constante do auto de infração com o que prevê a atual redação do art. 35 da Lei nº 8.112/91, ou seja, limitada a 20%.

O contribuinte também apresentou, tempestivamente, recurso especial de divergência (e-fls. 562 a 603) em que sustenta discrepância de entendimento do Carf em relação ao acórdão recorrido nas seguintes matérias: (i) decadência, e (ii) observância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000. O recurso especial foi admitido para ambas as matérias (e-fls. 713 a 723).

Quanto à primeira matéria, apresentou paradigmas (acórdãos CSRF nºs 9202-002.198 e 9202-003.060) que, ao contrário do fundamento do acórdão recorrido na questão,

consideram antecipação de pagamento qualquer recolhimento relativo ao período, ainda que nele não se inclua a verba específica questionada nos autos; portanto, diante de pagamento antecipado, aplicar-se-ia a regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, restando decaído o período de 01/2005.

Quanto à segunda matéria, o recorrente contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos nºs 9202-003.105 e 2401-003.055 nos quais aponta as seguintes divergências interpretativas em relação à decisão recorrida:

- a) o paradigma 9202-003.105 admitiu o detalhamento interno das regras e metas individuais, sem participação do sindicato, enquanto a decisão recorrida atestou a necessidade de constarem do acordo de PLR todas as regras e com a anuência sindical;
- b) o paradigma 9202-003.105 admitiu o uso de sistema de gestão de desempenho para apurar a PLR, enquanto o acórdão recorrido entendeu por não aceitar avaliação por meio do sistema *My Performance*;
- c) o paradigma 9202-003.105 entendeu não haver limite legal para o valor pago a título de PLR e que o Fisco não poderia impor esse limite, já a decisão recorrida descharacterizou o pagamento da PLR em razão dos valores expressivos, considerando-os parte da remuneração dos beneficiários;
- d) o paradigma 2401-003.060 admitiu a avaliação de aspectos individuais, não cabendo ao Fisco julgar os critérios escolhidos pelas partes, enquanto o acórdão recorrido refutou tais tipos de critérios por considerá-los subjetivos;
- e) o paradigma 2401-003.060 entendeu que a Lei nº 10.101/2000 não estabeleceu limite temporal para a celebração do acordo de PLR e validou os pagamentos efetuados com base em acordos firmados no final dos anos-base a que se referem, contrariando a decisão recorrida.

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, contrarrazões ao recurso especial do contribuinte (e-fls. 725 a 737) em que sustenta, preliminarmente, que o recurso especial não poderia ser admitido na parte em que confronta os entendimentos acerca dos elevados valores pagos a título de PLR. Demonstra a Fazenda Nacional que os acórdãos confrontados referem-se a situações fáticas distintas: enquanto o acórdão recorrido desqualificou a verba por seu valor expressivo, o acórdão paradigma admitiu o pagamento de PLR em valores discrepantes pagos aos empregados em relação aos diretores. Aduz que este fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do julgado.

No mérito, a Fazenda Nacional reafirma que viola a legislação de regência: **(i)** a celebração antecipada do acordo de PLR de modo que os trabalhadores não conheçam, previamente, os critérios para recebimento da verba; **(ii)** a adoção de regras em instrumentos apartados, não constantes do acordo de PLR; **(iii)** o pagamento de PLR em valores extremamente superiores aos salários dos beneficiários. Pugna pela negativa de provimento ao recurso especial do contribuinte e pela manutenção do acórdão recorrido nos pontos por ele questionados.

Cumpre ainda referir que, após o processo ter saído de pauta com vista coletiva concedida aos conselheiros componentes do colegiado, foi atravessada petição pelo sujeito passivo, requerendo a declaração - de ofício - da nulidade do acórdão recorrido, sob a alegação de que o voto do Sr. Presidente do Colegiado recorrido acompanhou o relator apenas pelas conclusões e, no acórdão formalizado, não constam os fundamentos pelos quais o Presidente teria acompanhado o relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

### NOTAS INICIAIS

Antes de iniciar a análise do recurso, entendo ser cabível a apresentação de breves esclarecimentos quanto à petição do sujeito passivo, requerendo que a decisão recorrida fosse declarada nula, de ofício, pelo colegiado.

De ponto, cumpre referir que entendo não haver previsão regimental para conhecimento da petição. Outrossim, ainda que houvesse, não vejo qualquer nulidade que possa macular a decisão recorrida.

Com efeito, o Regimento Interno do CARF é expresso ao tratar da matéria, determinando que **no caso em que a maioria dos conselheiros (inclusive a maioria presumida, por voto de qualidade) acompanha o relator e o faz apenas pelas conclusões, o relator é obrigado a expressar essas conclusões em seu voto**. Nesse sentido, cabe referência ao § 8º do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do CARF:

*Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.*

...

*§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.*

Ora, no caso, a decisão recorrida:

- se deu por voto de qualidade, ou seja, pelo voto de três conselheiros: o relator, o presidente e mais um conselheiro; e

- somente um dos conselheiros votou pelas conclusões.

Portanto, repara-se que: (a) não foi a maioria do colegiado que acompanhou o relator pelas conclusões; (b) também não foi a maioria presumida do colegiado, por voto de Autenticado digitalmente em 23/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 30/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 30/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

qualidade, que acompanhou o relator pelas conclusões e (c) nem sequer foi a maioria dos que acompanharam o voto do relator que o teria feito pelas conclusões. Com efeito, apenas um conselheiro acompanhou o relator pelas conclusões.

Com apenas um conselheiro acompanhando o relator pelas conclusões, fica o relator **desobrigado** de consignar em seu voto os fundamentos do único conselheiro que o acompanhou pelas conclusões. Esclareça-se que, caso esse conselheiro desejasse registrar seus fundamentos, poderia tê-lo feito em declaração de voto (que também não é mandatória).

Aliás, a ausência de qualquer manifestação no acórdão deve ser tratada por embargos de declaração, que têm prazo determinado na legislação e, no caso, não houve esse embargo.

Dessa forma, não conheço da manifestação e afasto a existência de nulidade na decisão recorrida.

## CONHECIMENTO

Em relação ao recurso especial da Fazenda Nacional, voto pelo seu conhecimento.

Quanto ao recurso especial do sujeito passivo, concordo com a alegação da Fazenda Nacional quanto à falta de similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 9202-003.105 no que se refere aos vultosos valores pagos a título de PLR. De fato, as decisões confrontadas se deram em contextos absolutamente distintos: o acórdão recorrido considerou os valores elevados como dissimulação de verbas salariais; o acórdão paradigma, entretanto, entendeu que valores discrepantes entre diferentes categorias não descharacterizam a natureza imune da PLR. Saliente-se que, com isso, a divergência apontada no segundo acórdão paradigma resta insuficiente para alteração da decisão recorrida. Portanto, voto por não conhecer do recurso do sujeito passivo nesta matéria, que, por si, já mantém integralmente o julgado.

Subsidiariamente, quanto à observância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, constato que nenhum dos dois acórdãos paradigmas arrolados enfrentam todos os aspectos que fundamentam a decisão recorrida, razão pela qual também nego seguimento ao recurso do sujeito passivo na matéria.

Dessa forma, conheço parcialmente do recurso, apenas no tocante à questão da decadência.

## MÉRITO

Passo a analisar o mérito da questão, iniciando pela análise do recurso especial do sujeito passivo.

### Análise do Recurso Especial do Sujeito Passivo

O contribuinte alegou divergências em duas matérias: (i) decadência, e (ii) observância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, sendo esta matéria subdividida em cinco distintos pontos a serem individualmente analisados, cada um dos quais suficiente para a

manutenção integral do lançamento. Porém, seu recurso restou conhecido apenas quanto à decadência.

### Decadência

Entendeu a autoridade lançadora que, embora existissem pagamentos, eles não contemplaram as parcelas de PLR pagas nesses períodos, o que descaracterizaria a antecipação de recolhimento que condiciona a aplicação da regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, a interpretação dada afronta o entendimento desta câmara que decidiu, nos acórdãos nºs 9202-002.198 e 9202-003.060, apontados como paradigma no recurso especial, no sentido de admitir qualquer recolhimento relativo ao tributo e ao período como suficiente para caracterizar a antecipação de pagamento exigida pelo art. 150 do CTN, mesmo que nesse recolhimento não se tenha levado em conta a rubrica específica objeto de lançamento. Aliás, esse também é o teor da 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.*

O lançamento, concluído em 01/09/2010, contempla os fatos geradores 01/2005, 10/2005, 01/2006, 10/2006, 01/2007 e 10/2007. Segundo consta dos autos, para esses meses houve recolhimento de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. Porém, a aplicação da regra de decadência do § 4º do art. 150 do CTN só alcança os fatos geradores de 01/2005, porquanto o lançamento dos demais períodos ocorreu dentro do prazo decadencial.

Portanto, conheço do recurso quanto a esta matéria e dou-lhe provimento para aplicação da regra decadencial insculpida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e, consequentemente, declarar a decadência do lançamento relativo aos fatos geradores de 01/2005.

### Análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional

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:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 30/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 30/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

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) 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:

( )

*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. (Parágrafo único da 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 lancamento 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 lancamento 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 propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de lançamento de obrigação principal e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º ou §5º (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, no presente caso deve-se comprar (i) o resultado da soma da multa lançada mediante o Auto de Infração nº 37.271.721-7, que faz parte do processo nº 16327.001168/2010-70, e a multa lançada nos autos deste processo com (ii) a multa estabelecida pelo art. 35-A da Lei nº 8.112, de 1991, que remete ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que é de 75%, prevalecendo a menor.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de:

- (a) conhecer em parte do recurso do contribuinte, apenas quanto à questão da decadência, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento; e
- (b) conhecer do recurso da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

CÓPIA