



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

Processo n° 16327.001650/2010-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.228 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2014
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente BANCO J SAFRA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

AIOP DEBCAD sob n° 37.314.924-7

Consolidado em 14/12/2010

DECADÊNCIA. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA.

Súmula CARF n° 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.

Contas às fls. que a Recorrente, ainda que não em valores julgado correto pelo FISCO antecipou seu recolhimento. Merecimento de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, estando decaídos os meses anteriores a dezembro de 2005, uma vez que o crédito previdenciário foi consolidado em 14 de dezembro de 2010.

VALE TRANSPORTE. QUESTÃO SUMULADA NO CARF. SÚMULA. APLICAÇÃO IMPERATIVA. DETERMINAÇÃO EXPRESSA PELO REGIMENTO DOA CARF.

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Súmula CARF n° 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

ABONO ÚNICO. PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Abono extensivo a todos os trabalhadores, mesmo aqueles que se encontram em gozo de benefício previdenciário não configura verba remuneratória. Abono pago em única parcela que visa indenizar o trabalhador por perdas passadas não é pagamento retributivo ao trabalho.

JUROS SOBRE MULTA. ILEGALIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

No caso em tela não há no lançamento a comprovação de que foi aplicado juros sobre a multa.

NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTAS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, nas questões abono único e vale transporte, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2005, anteriores a 12/2005, nos termos do voto do(a) Relator(a); I) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Natanael Vieira dos Santos 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, se mais benéfica à Recorrente. II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente./Redator designado

(assinado digitalmente)

Wilson Antônio de Souza Correa - 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 Auto de Infração de Obrigações Principais autuado em desfavor da Recorrente, referente às contribuições sociais previdenciárias, correspondente devidas à Outras Entidades e Fundos - Terceiros, incidentes sobre os valores pagos aos segurados a título de vale transporte em dinheiro e abono único.

As bases de cálculo para o lançamento foram apuradas nos resumos gerais das folhas de pagamento da empresa e da contabilidade.

Esclarece o Auditor que a concessão da verba - Abono Único - decorre da obrigação prevista em Convenção Coletiva de Trabalho. Salienta, ainda, que o Vale Transporte e o Abono Único - são verbas pagas em dinheiro ao empregado.

Com relação a legislação mais benéfica, no que diz respeito ao cálculo da multa, a fiscalização no Levantamento VT - Vale Transporte, utilizou a legislação anterior a Medida Provisória, para o período 03/05 a 10/05 e 12/05; Levantamento VT1 - Vale Transporte, aplicou a legislação atual para as competências 03/05 a 10/05, 12/05 e 01/06 a 12/06; Levantamento AB - Abono Único, aplicou a legislação anterior a Medida Provisória, competência 10/05; e Levantamento ABI - Abono Único, utilizou a legislação atual, competência 11/05.

Foi noticiado da autuação e aviou impugnação, com suas razões, cujas quais não foram suficientes para modificarem o lançamento.

Em 22/09/2010 foram apensados a este os processos de nº 16327.001650/2010-18 e o de nº nº 16327.001647/2010-96.

Em 09 de maio de 2011 tomou conhecimento da decisão de piso e no dia 06 de junho do mesmo ano aviou o presente Recurso Voluntário.

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa- Relator

O presente Recurso Voluntário foi aviado dentro do trintídio e acode os demais requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo análise dos argumentos expendidos para, afinal, julgamento deles.

DECADÊNCIA

Questão de ordem pública a ser levantada independente de a Recorrente ter se pronunciado ou não.

Balizo minhas decisões pela Súmula CARF 99:

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.

Contas às fls. que a Recorrente, ao menos em parte, ainda que não em valores julgado correto pelo FISCO antecipou seu recolhimento e por isto aplico, para efeito de contagem de prazo decadencial o artigo 150, § 4º do CTN, estando decaídos os meses anteriores a dezembro de 2005.

VALE TRANSPORTE

Por força regimental o membros do Colegiado são obrigados a seguir as sumulas exaradas por esta Corte, conforme reza o Artigo 72, 'in verbis':

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

A matéria em tela é sumulada por esta Corte, razão pela qual faço a conclusão do meu julgamento a determinação da Súmula CARF nº 89, que abaixo transcrevo:

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Com razão a Recorrente.

ABONO ÚNICO

Foi observado e autuado pela Auditoria Fiscal, através das Folhas de Pagamento e dos Registros Contábeis, que a Recorrente remunerou seus empregados sob a

forma de concessão de "Abono Único" sem a devida incidência das contribuições previdenciárias.

Pode-se observar que a concessão dessa verba decorre de obrigação prevista em Convenção Coletiva de Trabalho.

Segundo a Recorrente o referido pagamento de abono único foi realizado por força de Convenção Coletiva de Trabalho de 2005/2006, da categoria, que se refere a antecipação de reajuste salarial, sendo diferente daquele que trata o Artigo 457 da CLT, isto porque o da CLT está vinculado a contrato de trabalho e prestação de serviço, que integraria o salário, sendo considerado remuneração.

Desta forma, penso que as partes (empregado/empregador) estabeleceram regras que a eles interessam, criando obrigação, cujas quais não podem trazer obrigação à terceiros, mormente à Previdência Social.

A legislação previdenciária estabelece o que integra e o que não integra a base de cálculo tributária e suas exceções.

No ordenamento jurídico tributário o CTN determina que somente a lei poderá instituir, extinguir, majorar, reduzir, definir fato gerador ou modificar sua base de cálculo, segundo inteligência do artigo 97, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

....

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto no artigo, 21, artigo 26, artigo 39, artigo 57 e artigo 65;

....

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo, a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

...

Logo, para criar exceção a base de cálculo é necessária que a lei o faça, não podendo um acordo coletivo legislar sobre a base de incidência das contribuições previdenciárias.

A lei de regência, ou seja, a nº 8.212/91 é muito clara ao tratar das verbas recebidas pelo empregado que não integra o salário contribuição. 'Vide' artigo 28, § 9º, 'e', 7:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de Dezembro de 1997)

(...)

e) as importâncias: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10 de Dezembro de 1997)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20 de Novembro de 1998)(GN)

No caso em tela, a este julgador, ficou cristalino que o abono concedido está desvinculado do salário, porque não remunera o trabalho mais indeniza por uma perda passada.

Referente a habitualidade, tem-se que o artigo 214, §9º, alínea 'j' e §10, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispõem que:

Art. 214. (.)

§ 9º Não integram o salário de contribuição, exclusivamente:

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

§ 10º As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Assim, viu-se nos autos que o pagamento não foi habitual e tão pouco remunerou o trabalho, tão simplesmente foi uma obrigação imposta ao empregador para indenizar o trabalhador por perdas passadas.

Com razão a Recorrente.

DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Diz a Recorrente que a exigência de contribuições sociais previdenciárias das empresas encontra fundamento constitucional no artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal, que transcrevo abaixo:

"Art. 195. A Seguridade Social será custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício."

Segue o raciocínio dizendo que para delimitar o alcance interpretativo do conteúdo da referida norma constitucional, o § 11º, do artigo 201, da Constituição Federal determinou que os ganhos habituais serão considerados parcela remuneratória e, por consequência, integrados à base de cálculo das contribuições previdenciárias. Confira-se:

"Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá nos termos da lei, a:

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei." (g.n.)

Que a Lei nº 8.212/91 instituiu contribuições previdenciárias para o custeio da seguridade social, dentre as quais interessa aquela prevista no artigo 22, e a transcreve:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (...)"

E, assim, para Recorrente, numa análise da legislação mencionada ela apresenta a premissa que qualquer verba somente ensejará o recolhimento de contribuições previdenciárias se *i*) retribuir (contraprestação) os serviços prestados (retributividade) ou *ii*) for paga com habitualidade.

Conclui que o abono em testilha não está abarcado por características de retributividade e/ou habitualidade, e não deve o respectivo montante compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Quanto a habitualidade não há muito o que se analisar, eis que estampado nitidamente de que não há a mesma, sendo pago em uma única vez.

Segundo o princípio da retributividade, implica dizer que o pagamento de salário corresponde ao custo do seu serviço prestado ao empregado. E isto não ocorreu no presente caso, conforme nos informa a própria CCT, cláusula 48. 'In verbis':

Cláusula Quadragésima Oitava

Para os empregados ativos ou que estivessem afastados por doença, acidente do trabalho e licença maternidade, em 31.08.2005, será concedido um abono único na vigência da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006, desvinculado do salário e de caráter excepcional e transitório, no valor de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais), a ser pago após 10 (dez) dias úteis da data da assinatura da convenção coletiva de trabalho.(GN) de 24/08/2001

Ora, se constasse na cláusula supra que teriam direito ao abono único somente os profissionais empregados ativos, estaríamos claramente de um abono retributivo de caráter remuneratório, mas, da forma expressa deixa claro o pagamento indenizatório, isto porque remunera empregados afastados, ou seja, aqueles que não prestam serviços.

Assim, por constar na CCT Cláusula 48ª que o abono é pago até para funcionários afastados ou em licença maternidade, não vejo-o como verba retributiva de trabalho prestado pelo empregado.

Com razão a Recorrente.

ILEGALIDADES E INCONSTITUCIONALIDADES APONTADAS

Deixo de analisar as questões que apontam por inconstitucionalidades e ou ilegalidades de lei, uma vez que esta Corte não é competente para tal mister, segundo a Súmula CARF nº 02, 'in verbis':

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

Ademais, ainda que o julgador pretendesse analisar a matéria posta, estando ela sumulada, encontra ele óbice porque o RICARF determina que o mesmo é submisso às questões sumuladas pela Corte, conforme reza o Artigo 72 do RICARF, como se vê abaixo:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF

Eis a razão que deixo de analisar as ilegalidade e inconstitucionalidades apontadas.

MULTA

Diz a Recorrente que o valor da multa aplicada atendeu em parte às disposições legais vigentes à época da ocorrência dos fatos (períodos de 03 a 10 e 12/2005), por serem supostamente mais benéficas do que aquelas veiculadas pela Lei n.º 11.941/09, e em parte às disposições da nova legislação (períodos de 01, 02 e 11/2005 e 01 a 12/2006).

Entretanto, segundo alega, há de ser retificado tal lançamento, eis que as multas previdenciárias sofreram relevantes alterações por intermédio da Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/09.

Diz que o caso em tela trata de multa punitiva decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal, e isto importa que a Lei n.º 11.941/09 alterou significativamente a metodologia para o seu cálculo.

De fato, a multa anterior era calculada de forma substanciada no tempo (24 até 100%) e hodiernamente passou a ser de 75% (150% nos casos em que é verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

E, em conformidade com o artigo 106, II, "C", do Código Tributário Nacional, a nova multa só alcança fatos pretéritos se for mais benéfica ao contribuinte.

Para a Fiscalização, confirmada pela decisão de piso, a sistemática utilizada na planilha elaborada por ela reflete a melhor aplicação da lei, dando ao Recorrente a multa menos severa.

Já a Recorrente discorda da metodologia, dizendo que ao final acaba por sair a mais gravosa, já que a Fiscalização somou o valor da multa punitiva (obrigação acessória) ao valor da multa de mora (obrigação principal) que vigoravam à época da ocorrência dos supostos "fatos geradores" e confrontou o resultado aritmético com a soma das mesmas multas veiculadas pela Lei n.º 11.941/09.

O fato é que antes da vigência da MP n.º 449/2008, havia previsões distintas para o tratamento tributário a ser dado aos casos de inadimplemento das obrigações tributárias principais e acessórias. O tratamento dado à conduta infracional (obrigação acessória) era independente e incomunicável em relação à obrigação principal de recolhimento da contribuição previdenciária, implicando que a inadimplência da obrigação principal não influía na penalidade da obrigação acessória não paga. Simplesmente aplicava a multa moratória gradual que era prevista no artigo 35 e §§ da Lei n.º 8.212/91.

Entretanto, para as obrigações acessórias, a modalidade aplicada era a de multa isolada, tal como aquelas atinentes à declaração em GFIP, de acordo com o art. 32, IV e §§4º e 6º da Lei n.º 8.212/91.

Mas, com a entrada em vigor da MP n.º 449/2008, os casos em que há falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, ensejam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, devendo ser aplicado o art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

E, nos casos em que foi adimplida a obrigação principal, tendo havido no entanto, descumprimento da obrigação acessória (não declaração ou declaração com omissões), a legislação alterada prevê a multa isolada no artigo 32-A, da Lei n.º 8.212/91.

Assim, plagiando o tratamento benéfico ao contribuinte, visando o seu direito à retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II e "c" do CTN, penso que a multa mais justa é do artigo 61. da Lei 9.430/96.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Diz a Recorrente que houve a aplicação de juros sobre a multa aplicada e a decisão de piso diz que não procede tal alegação, ou seja, aplicação de juros sobre a multa no lançamento de ofício, pois no Relatório de Fundamentos Legais de Débito, fls 11 (item 602.07 - período 01/05 a 12/05 e 01/06 a 12/06), fica claro que não há incidência de juros sobre a multa, já que os juros foram calculados sobre o valor originário, logo, os juros incidem somente sobre o valor da contribuição.

Entretanto, se ocorreu, por falta de previsão legal, não há de ser aplicado juros sobre a multa de lançamento de ofício, uma vez que a legislação que autoriza a aplicação da taxa Selic abrange tão somente aos tributos. E multa é tão somente penalização por infração, ao passo que tributo, nas palavras do Artigo 3º do CTN "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O Artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao Artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Transcrevo-os:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente."

"Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna.

Mas, equivocou-se a Recorrente, pois o lançamento, ao menos no Discriminativo do Lançamento não consta a dita cobrança indevida.

Sem razão.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, estando o presente Recurso Voluntário em pleno ajuste com a legislação, dele conheço para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL: i) para aplicar a multa mais benéfica, nos ditames da retroatividade mais favorável ao contribuinte estampada no artigo 106, II, C do CTN, cuja qual penso ser aplicada a multa do artigo 61 da Lei nº 9.430/96; ii) para excluir da base de cálculo do lançamento as verbas pagas a título de abono único e vale transporte; iii) aplicar a Súmula CARF 99, e com apoio ao artigo 150, § 4º do CTN, excluir do lançamento o período anterior a dezembro de 2005.

É como Voto.

Wilson Antônio de Souza Correa - Relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

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 comparar 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 *includos 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.

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

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, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**).

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto pela negativa de provimento do recurso nesta questão, para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, como ocorre de ofício pela autoridade executora do acórdão, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme determinado pela legislação atual.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira