



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

Processo nº 18050.008149/2008-72
Recurso nº 99.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.208 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2014
Matéria Cooperativa
Recorrente CARA CARAMBA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

**IMPOSSIBILIDADE DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA**

A Recorrente alega a inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de recolhimento de contribuição previdenciária calculada sobre serviços prestados por cooperativas. As contribuições lançadas encontram fundamento nos dispositivos legais indicados no Relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, fls. 11 e 12.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Não é possível, em sede administrativa, declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, visto que à Administração Pública cabe tão-somente dar aplicação aos comandos legais. A instância administrativa está adstrita a verificar se o lançamento aplica-se ao caso, analisar os argumentos e provas apresentados pelo sujeito passivo, verificar se houve realmente o fato gerador da obrigação tributária e se a lei foi corretamente aplicada ao caso. O Poder Judiciário é o órgão competente para declarar qualquer irregularidade ou inconstitucionalidade existente no ordenamento jurídico.

A matéria encontra-se, inclusive, sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que assim se pronunciou sobre o tema:

SÚMULA Nº 2 do CARF: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diferentemente da leitura realizada pelo Sujeito Passivo, o art. 62, do RICARF apenas permite ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei - no caso a 8.212/91 -, sob o fundamento de inconstitucionalidade apenas quando já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou Entende-se por decisão definitiva aquela que não caiba mais recurso, ou seja, que já houve trânsito em julgado.

No caso, o Acórdão do Plenário no RE 595.838 foi publicado em 08/10/2014, tendo sido oposto ED pela Fazenda Nacional em 20/10/2014, logo, ainda não houve o trânsito em julgado.

INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM FACE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVA

Não merece prosperar a alegação de ilegalidade das contribuições lançadas, por força do bis in idem. Isso porque, foi lançada a contribuição patronal incidente sobre os serviços prestados pelos cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, a qual, nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser recolhida pela empresa tomadora dos serviços.

A contribuição devida pelos cooperados deve ser retida pela cooperativa de trabalho, no momento em que repassar ao cooperado a remuneração decorrente dos serviços por ele prestados à empresa tomadora, nos termos do § 31 do art. 216 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que assim dispõe:

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: [...]§ 31. A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar onze por cento do valor da quota distribuída ao cooperado por serviços por ele prestados, por seu intermédio, a empresas e vinte por cento em relação aos serviços prestados a pessoas físicas e recolher o produto dessa arrecadação no dia vinte do mês ! seguinte ao da competência a que se referir, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte. (Redação dada pelo Decreto nº 6.722. de 2008).

Assim, na hipótese de prestação de serviços de cooperados a empresas por intermédio de cooperativa de trabalho, a contribuição patronal incide sobre o valor da nota fiscal, tem alíquota de quinze por cento e deve ser recolhida pela empresa tomadora dos serviços. A contribuição devida pelos segurados (cooperados), tem alíquota de onze por cento, incide sobre o valor repassado ao cooperado pela prestação de serviços e deve ser retida pela cooperativa.

Logo, não há que se falar em bis in idem.

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 voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério. 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.

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

Relatório

Trata-se de crédito lançado através do Auto de Infração (AI) DEBCAD n° 37.156.000-4, por descumprimento de obrigação principal, em nome da empresa em epígrafe, referente às competências 01/2004 a 12/2005, lavrado em 23/10/2008, no valor do principal atualizado de R\$ 73.977,48 (setenta e três mil, novecentos e setenta e sete reais e quarenta e oito centavos), além de juros e multa.

De acordo com os Relatórios do AI, fls. 18a 26, o lançamento engloba a contribuição social, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação acrescentada pela Lei n° 9.876, de 26 de novembro de 1999, com vigência a partir de março de 2000, devida pela empresa, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

Informa o referido Relatório que a fiscalização constatou que a CARA CARAMBA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA não declarou em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, conforme exige a legislação previdenciária, a contribuição previdenciária oriunda da contratação de cooperativas de trabalho e nem teve os valores oriundos desse fato gerador recolhidos em Guia da Previdência Social - GPS.

Assim, o débito refere-se a contribuições previdenciárias incidentes sobre as faturas emitidas pela cooperativa de trabalho COOPERARTE - Cooperativa de Profissionais das Artes, que prestou serviço à CARA CARAMBA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA.

A fiscalização solicitou à CARA CARAMBA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA, as Notas Fiscais e respectivos contratos referentes às cooperativas de trabalho que lhe prestaram serviço do período de 2004 e 2005. Anexou uma planilha contendo as relações das Notas Fiscais e o contrato correspondente.

Informa, ainda, que as referidas Notas Fiscais estão registradas contabilmente e não discriminam valores relativos a material ou equipamento

A contribuição do tomador de serviços (CARA CARAMBA PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA) corresponde a 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das faturas emitidas pela cooperativa, COOPERARTE - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS DAS ARTES.

Relaciona os responsáveis, demais documentos emitidos durante a ação fiscal, outro Auto de Infração (AI) e os anexos que os acompanham.

O contribuinte foi pessoalmente cientificado da autuação em 23/10/2008, fato comprovado pela assinatura do representante legal da empresa, fl. 01, tendo apresentado impugnação em 19/11/2008, juntada às fls. 48 a 54, e anexos, fls. 55 a 63, subscrita através de seu procurador, mediante instrumento acostado às fls. 63.

Depois de realizada uma descrição abreviada dos fatos que culminaram no presente processo administrativo, a Impugnante alega a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor dos serviços prestados por cooperativas.

Não obstante a inconstitucionalidade, prossegue o defendente, outra ilegalidade aflora na exigência: o *bis in idem*. O cooperado sendo equiparado ao trabalhador autônomo, é responsável por sua própria contribuição à previdência social, como contribuinte individual. Tendo em vista este fato, as cooperativas de trabalho não podem fazer nenhum desconto sobre a remuneração do associado a título de contribuição para a Previdência Social, bem como as empresas tomadoras de serviços não podem abater do pagamento a ser feito às cooperativas os valores a serem recolhidos à Previdência por conta da contribuição de 15% sobre a nota fiscal ou fatura.

Alega que, no caso presente, a exigência concomitante da contribuição revela-se de uma violência despropositada, demonstrando um crasso *bis in idem*.

Assim, requer a Impugnante, sucessivamente, que seja a presente impugnação conhecida e provida para:

a) declarar totalmente improcedente a autuação, em razão da impossibilidade de exigir o tributo em face da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor dos serviços prestados por cooperativas e;

b) o arquivamento do processo administrativo fiscal.

Em 23 de março de 2011, a 6ª Turma da DRJ/SDR prolatou Acórdão que julgou procedente a autuação realizada [fls. 61 e ss]:

*CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL.
PAGAMENTO A COOPERATIVA DE TRABALHO.*

É devida pela empresa tomadora a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre valor da Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

*PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.
INDEFERIMENTO.*

De acordo com as normas disciplinadoras do Processo Administrativo Fiscal, salvo condições ali expressas, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado do *decisum*, em 15/04/2011, interpôs Recurso Voluntário no dia 20/04/2011, que, em síntese, reitera os argumentos da peça impugnatória.

Em 25 de abril do corrente ano, o Sujeito Passivo protocolou petição que, em resumo, informa julgamento de RE n. 5958838 pelo STF que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei n. 8.212/91 – contribuições previdenciária patronal correspondente a 15% sobre as notas fiscais de prestação de serviço pelas cooperativas.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, passo ao exame das questões de mérito.

I IMPOSSIBILIDADE DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA

A Recorrente alega a inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de recolhimento de contribuição previdenciária calculada sobre serviços prestados por cooperativas. As contribuições lançadas encontram fundamento nos dispositivos legais indicados no Relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, fls. 11 e 12.

Além disso, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Não é possível, em sede administrativa, declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, visto que à Administração Pública cabe tão-somente dar aplicação aos comandos legais. A instância administrativa está adstrita a verificar se o lançamento aplica-se ao caso, analisar os argumentos e provas apresentados pelo sujeito passivo, verificar se houve realmente o fato gerador da obrigação tributária e se a lei foi corretamente aplicada ao caso. O Poder Judiciário é o órgão competente para declarar qualquer irregularidade ou inconstitucionalidade existente no ordenamento jurídico.

Exatamente neste sentido é a disposição contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235, 06 de março de 1972, inserida pela MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008, que assim determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) *súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

c) *pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (NR)*

A matéria encontra-se, inclusive, sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que assim se pronunciou sobre o tema:

SÚMULA Nº 2 do CARF: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, deixo de examinar as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pela Impugnante, por extrapolarem os limites da competência do julgador administrativo.

Diferentemente da leitura realizada pelo Sujeito Passivo, entendo que o art. 62, do RICARF apenas permite ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei – no caso a 8.212/91 -, sob o fundamento de inconstitucionalidade apenas quando já tenha sido declarado inconstitucional por **decisão plenária definitiva** do Supremo Tribunal Federal:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

Entende-se por decisão definitiva aquela que não caiba mais recurso, ou seja, que já houve trânsito em julgado. No caso, o Acórdão do Plenário no RE 595.838 foi publicado em 08/10/2014, tendo sido oposto ED pela Fazenda Nacional em 20/10/2014, logo, ainda não houve o trânsito em julgado.

Portanto, deixo de examinar as questões relativas ao arguição de inconstitucionalidade.

II INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM FACE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVA

Não merece prosperar a alegação de ilegalidade das contribuições lançadas, por força do *bis in idem*. Isso porque, foi lançada a contribuição patronal incidente sobre os serviços prestados pelos cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, a qual, nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser recolhida pela empresa tomadora dos serviços.

A contribuição devida pelos cooperados deve ser retida pela cooperativa de trabalho, no momento em que repassar ao cooperado a remuneração decorrente dos serviços por ele prestados à empresa tomadora, nos termos do § 31 do art. 216 do Regulamento da

Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que assim dispõe:

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: [...]

§ 31. A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar onze por cento do valor da quota distribuída ao cooperado por serviços por ele prestados, por seu intermédio, a empresas e vinte por cento em relação aos serviços prestados a pessoas físicas e recolher o produto dessa arrecadação no dia vinte do mês ! seguinte ao da competência a que se referir, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte. (Redação dada pelo Decreto nº 6.722. de 2008).

Assim, na hipótese de prestação de serviços de cooperados a empresas por intermédio de cooperativa de trabalho, a contribuição patronal incide sobre o valor da nota fiscal, tem alíquota de quinze por cento e deve ser recolhida pela empresa tomadora dos serviços. A contribuição devida pelos segurados (cooperados), tem alíquota de onze por cento, incide sobre o valor repassado ao cooperado pela prestação de serviços e deve ser retida pela cooperativa.

Logo, não há que se falar em *bis in idem*.

III 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, consequentemente, 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.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL a multa, para a obrigação principal, deverá ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Voto Vencedor

Marcelo Oliveira, redator designado.

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

Concordo sobre a aplicabilidade do Art. 106 do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

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.

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 reparcèlement 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 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.

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 (escrever 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, mantenho a aplicação da multa, para que a autoridade preparadora, no momento da execução do julgado, compare a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**).

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto EM NEGAR PROVIMENTO ao recurso na questão da multa, mantendo-a, e acompanho o relator nas demais análises, nos termos do voto

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira