



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

Processo nº 18471.003306/2008-01
Recurso nº 890.438 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.380 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente IBERDROLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/10/2005

**SALÁRIO INDIRETO. PROGRAMAS DE INCENTIVO.
PAGAMENTO COM CARTÃO PREMIAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO
SOCIAL DEVIDA**

A mera alegação de perda dos autos sem a apresentação de provas substanciais não caracteriza a anulação do lançamento decorrido por descumprimento de obrigação principal, não havendo, portanto, adequação ao art. 156 do CTN para extinção do crédito.

As verbas pagas através de cartão premiação integram o salário de contribuição por força do art. 28 da Lei n. 8.212/91, sendo a notificação fiscal que considerou a omissão dos valores correspondentes aos benefícios pagos aos segurados empregados.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva José Silva, que votou em excluir a multa presente no lançamento; b) 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, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Impedido: Adriano Gonzáles Silvério.

Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

PRESIDENTE.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário apresentado pela empresa IBERDROLA ENERGIA DO BRASIL LTDA em face da decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

2. Narra o relatório que o contribuinte foi autuado devido ao levantamento “Remuneração Contribuintes Individuais por meio de cartão de premiação” que foi “apurado com base nos valores nominais das notas fiscais de serviços e ou faturas de serviços, emitida pela Empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda – CNPJ 03.069.255/001-07; apresentadas pelo sujeito passivo, os quais foram confrontados com os lançamentos contábeis do período de 07/2007 a 10/2005.” (ff. 16 a 17)

3. O acórdão, ora vergastado, restou ementado nos termos que passo a transcrever:

*“CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL
INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS
SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS*

São devidas as contribuições para a Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga aos trabalhadores, na qualidade de segurados contribuintes individuais (art. 1º, I da LC 84/96, art. 21 e 22, inciso III da Lei 8.212/91, art. 4º, caput da Lei 10.666/03).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.” (f. 254)

4. Em sede de recurso voluntário, com o objetivo de reverter o lançamento feito, o contribuinte aduz, em síntese:

a) preliminarmente, a necessidade de lavratura de novo lançamento, tendo em vista o cancelamento do procedimento anterior por decisão unilateral da Receita Federal;

b) que diante do cancelamento do lançamento anterior, a autoridade administrativa estava obrigada a exonerar, de ofício, os gravames decorrentes da autuação fiscal;

c) a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a Incentive House, Expertise e Infiniti, pois estes se referem à contratação de serviços de marketing promocional, e não podem ser classificados como remuneração;

d) por fim, que como a contratação das empresas de marketing promocional não alterou os salários pagos a seus funcionários e dessa forma, não alterou o recolhimento das contribuições previdenciárias.

5. Embora devidamente cientificado da apresentação do recurso por parte da empresa, o fisco limitou-se a encaminhar os autos a este Conselho, sem contrarrazões.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Preliminarmente aduz o contribuinte a nulidade do presente lançamento tendo em vista que “diante da decisão que determinou o cancelamento do AI originário, a Autoridade Administrativa estava obrigada a exonerar de ofício a requerente dos gravames decorrente do lançamento tributário (...) em litígio” (f. 279)

3. Não obstante o bom arrazoadado trazido pela recorrente na busca de ver seu pleito acolhido, razão não lhe assiste. Isso porque não foram acostados documentos que possam comprovar o extravio dos presentes autos, pois o boletim de ocorrência (ff. 210 a 214) não faz menção explícita ao processo ora em análise, bem como o documento de f. 209, que criou o grupo de trabalho, não especifica nenhuma medida que atinja o caso em questão.

4. Além disso, o artigo 156, do Código Tributário Nacional, não traz entre as modalidades de extinção do crédito tributário, o extravio de documentos, sendo, portanto, descabido o pedido de anulação do lançamento fiscal.

5. E conforme depreende-se da decisão de primeira instância, inexistente qualquer óbice ao prosseguimento do procedimento fiscalizatório, posto que, conforme narrado pelo julgador *a quo* “consultando o sistema ‘ÁGUIA/SICOB’, verifica-se que o auto-de-infração nunca foi cancelado, inexistindo qualquer decisão administrativa até o momento, encontrando-se na fase ‘AGUARDANDO ANÁLISE P/EXPED DN’.” (f. 258)

6. Cabe salientar ainda que, o fato narrado pela empresa de que teria sido formalmente cientificada do cancelamento da notificação fiscal e da lavratura de uma nova, não está comprovado documentalmente, configurando-se em uma alegação subjetiva.

7. Além disso, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99. Desta forma, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal.

DO PAGAMENTO COM CARTÃO PREMIAÇÃO

8. Narra o relatório fiscal que o lançamento de débito contra o contribuinte se deu em decorrência do levantamento “Remuneração Contribuintes Individuais por meio de cartão de premiação”.

9. E segundo alega a recorrente, os valores pagos em cartão premiação não tem qualquer relação remuneratória, portanto não podem ser objeto de incidência de contribuições sociais previdenciárias.

10. Sobre a abrangência do salário de contribuição, a Lei n.º 8.212/91 estabelece em seu artigo 28, inciso I:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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.

11. A lei de custeio é clara ao destacar que o salário de contribuição envolve as verbas destinadas a retribuir o trabalho, e a destinação desta retribuição garante que as verbas, que sejam a título de retribuição ao empregado, devam ser consideradas para fins de contribuição previdenciária.

12. E o salário-de-contribuição pode ser conceituado pelo disposto nos 195 e 201 da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada 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, incidentes sobre:

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

(...)

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 consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

13. Do dispositivo legal citado acima percebe-se que a definição de salário-de-contribuição incorpora os quesitos da habitualidade e da retributividade. Desta forma, se o fim proposto pelo cartão premiação é retribuir o trabalho em função do atingimento de metas, podemos então concluir que os quesitos acima elencados devem ser abarcados pelo conceito do ganho habitual previsto na legislação previdenciária.

14. Assim, a destinação final do cartão premiação está vinculada ao conceito de salário-de-contribuição trazido pela Lei nº 8.212/91, dessa forma, as contribuições advindas de tais cartões são devidas conforme a legislação previdenciária acima colacionada.

15. E da análise dos autos, tenho como certo que os valores pagos na forma descrita, qual seja, por cartão premiação, fazem parte da base de cálculo da contribuição social previdenciária, pois se relacionam à remuneração concedida aos segurados em decorrência do trabalho prestado.

16. Além disso, os argumentos trazidos pelo contribuinte não são suficientes para demonstrar a natureza indenizatória ou compensatória dos valores pago. Cumpre ressaltar que o fato de os pagamentos terem sido realizados por empresa interposta não retira a responsabilidade pelo tributo da empresa, ora recorrente.

17. Importante frisar que a matéria objeto deste processo já foi analisada por este Colegiado, resultado diversos acórdãos no sentido de validar a cobrança do tributo sobre os valores pagos a título de incentivo (*incentive house*), *verbis*:

“EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE INFORMAÇÃO EM GFIP. SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO INCENTIVO. MULTA.

A falta de informação em GFIP do total da remuneração dos segurados empregados acarreta a lavratura de Auto de Infração, com multa punitiva nos termos do art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social. Verbas pagas através de cartões de premiações integram o salário de contribuição, art. 28 da Lei nº 8.212/91 e devem constar de GFIP.

Recurso Voluntário Negado.” (Recurso 149.730, de minha relatoria)

“PREVIDENCIÁRIO -CUSTEIO-AUTO DE INFRAÇÃO - NÃO ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES, AS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS SALÁRIO INDIRETO - PRÊMIO INCENTIVO - MULTA – CO-RESPONSÁVEIS

A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço. [...] Verbas pagas através de cartões de premiações "Incentive House" integram o salário de contribuição, art.28 da Lei nº 8.212/91 e devem se prestar ao desconto da contribuição previdenciária devida, relativa a parte do segurado. [...]

Recurso negado.” (Recurso 141267 de relatoria da Conselheira Liege Lacroix Thomasi) (g.n.)

18. Assim, entendo que o lançamento fiscal deve persistir, tendo em vista que foi realizado dentro do que determina a legislação previdenciária, notadamente o disposto no art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91:

“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.”

19. No presente caso, o repasse de valores aos funcionários da empresa por intermédio de cartões premiação são destinados a retribuir o trabalho, posto que são pagos de acordo com critérios preestabelecidos, em função do atingimento de metas, de sorte que constituem manifestas remunerações e, por conseguinte, salário de contribuição, nos termos da legislação aludida, não havendo que se falar em reforma do débito lançado.

DA MULTA APLICADA

20. No que se refere à multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

21. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

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.

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

22. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

23. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

24. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, mais benéfica ao contribuinte, nos termos acima delineados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à conclusão sobre a multa.

Concordo com a posição do Relator a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN ao caso:

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 pelo Relator, 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 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;

...

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos** nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de **multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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.

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

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado 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**), nova redação.

Conseqüentemente, divirjo do voto do Relator, pelas razões expostas, a fim de negar provimento ao recurso na questão analisada acima.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira