



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

Processo nº 36624.013291/2006-18
Recurso nº 159.239 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.317 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente BITTIME INCENTIVOS E DATABASE MARKETING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/08/2003

AFERIÇÃO INDIRETA. FALTA DE REGISTRO DA MOVIMENTAÇÃO REAL DA REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS A SERVIÇO DA EMPRESA. SALÁRIO INDIRETO. PROGRAMAS DE INCENTIVO. PAGAMENTO COM CARTÃO PREMIAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA.

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta quando, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, invertendo-se o ônus da prova para o contribuinte.

As verbas pagas através de cartão premiação integram o salário de contribuição por força do art. 28 da Lei n. 8.212/91, sendo correto o auto de infração 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 unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, no mérito, na questão da aferição, nos termos do voto do (a) Relator (a); II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; 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. Sustentação oral: Luís Henrique Toselli - OAB: 207.173 OAB/SP. 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 interposto por BITTIME INCENTIVOS E DATABASE MARKETING LTDA., por não ter se conformado com a decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento de contribuições sociais advindas de cartão premiação no período de 5/2002 a 8/2003 devido à contratação de serviços de pagamento dos cartões acima com a empresa INCENTIVE HOUSE. A recorrente foi notificada, por não ter recolhido na época estipulada, as contribuições de seus empregados relativas ao salário-de-contribuição previsto no art. 28, I, da Lei nº 8.212/90.

2. A ementa da decisão de primeira instância restou descrita nos termos que transcrevo abaixo (ff. 108)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/08/2003

Nº. do processo.na origem: DEBCAD: 37.014.420-1

Ementa:

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Os prêmios pagos com habitualidade têm natureza jurídica salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, não se enquadrando nas hipóteses taxativas de exclusão do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

Motivação é a descrição do motivo, integra a forma do ato administrativo, diz respeito à formalidade do ato; é obrigatória em todos os atos vinculados e na maioria dos discricionários.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Lançamento Procedente”

3. Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese o seguinte:

- a) indevida utilização do instituto da aferição indireta, por falta de embasamento legal na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD);
- e

b) ao contrário do afirmado na decisão ora combatida, todos os pagamentos feitos por intermédio de cartão de premiação não são habituais, uma vez que depende do desenvolvimento da atividade por cada colaborador, não se enquadrando no conceito de salário de contribuição.

4. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a esta Câmara para apreciação do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

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

DA AFERIÇÃO INDIRETA

2. Narra corretamente o relatório fiscal que constituíram fatos geradores lançados as contribuições devidas à Seguridade Social e a Outras Entidades conveniadas denominadas “Terceiros”, cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa bem como não constam do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito do INSS - DATAPREV.

3. A informação fiscal (ff.83/85) também detalha os procedimentos adotados que ensejaram o lançamento do débito por intermédio da aferição indireta:

“2.1.3. Constituem fatos geradores dos tributos ora lançados por aferição, os valores pagos conforme item 2.1, entendidos por esta fiscalização como pagamentos efetuados a segurados empregados por meio de cartão de premiação, de diversas modalidades, uma vez que não foi possível identificar a quem e quanto individualmente tais valores foram pagos, nem o tipo de cartão, já que a empresa não apresentou a relação nominal dos beneficiários, o que ensejou a lavratura do AI DEBCAD nº 37.014.4228 (Anexo III).

(...)

2.1.6 As contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados foram aferidas pela alíquota mínima, visto que o sujeito passivo, devidamente intimado, não apresentou os arquivos magnéticos ou em papel, que contivessem a relação de beneficiários e as folhas de pagamento, impossibilitando assim o correto enquadramento. Foi emitido o AI no. 37.014.422-8

2.1.7 A empresa não informou esse fato gerador em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social, o que ensejou a lavratura do AI no 37.014.424-4 (Anexo 5).

3. A situação descrita no item 2.1.7, em tese, configura o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000, portanto, será este fato objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

4. E conforme dispõe a legislação, utilizada para justificar o débito conforme demonstrado no FLD às fls. 11/13, o fisco se valerá da aferição indireta sempre que houver a recusa na apresentação de documentos, ou quando a apresentação se der de forma deficiente, e

se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento for constatado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei 8.212/91:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.” (g.n.)

5. No mesmo sentido, foi o acórdão prolatado na 1ª Turma, da 4ª Câmara, deste Conselho, que restou ementado nos seguintes termos:

“PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. REMUNERAÇÃO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

Integram o salário de contribuição os valores pagos a título de prêmios de incentivo. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação de serviço prestado, razão pela qual, possui natureza jurídica salarial.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO.

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, c/c artigo 233, do Regulamento da Previdência Social.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(1ª Turma, 4ª Câmara, CARF, Recurso 251.960, Processo n.º 11474.000055/2007-44, Acórdão 2401-00619, Relator Marcelo Freitas de Souza Costa)”

6. Dessa forma, depreende-se das normas legais transcritas, bem como dos elementos que instruem o processo, que de fato, o presente lançamento se justifica nos termos em que declarado pelo auditor fiscal.

DOS VALORES PAGOS COM CARTÃO PREMIAÇÃO

7. Agora passemos a análise da interpretação do art. 28, I, da Lei nº 8.212/90, acerca da questão dos cartões de premiação, se esses se inserem ou não no conceito de salário-de-contribuição.

8. A Lei nº 8.212/91 estabelece em seu artigo 28, inciso I, acerca da abrangência do salário-de-contribuição:

“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.

9. Uma das questões que envolvem o mérito da discussão, está relacionada ao assunto do “cartão premiação” e sua vinculação ao salário-de-contribuição.

10. A Lei nº 8.212/90 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, devem ser consideradas para fins de contribuição previdenciária.

11. O salário-de-contribuição ainda pode ser conceituado pelo disposto nos artigos 195 e 201 da Constituição Federal que destacamos abaixo:

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.

12. A partir da colação acima, podemos perceber 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.

13. Logo podemos inferir que a destinação final do cartão premiação está vinculada ao conceito de salário-de-contribuição trazido pela Lei nº 8.212/90. Assim, a conclusão que podemos ter é que as contribuições advindas de tais cartões são devidas conforme a legislação previdenciária acima colacionada.

14. Passemos agora a análise das provas carreadas aos autos do processo em epígrafe.

15. A notificação fiscal lavrada contra o recorrente referem-se às contribuições previdenciárias relativas à parte patronal – FPAS, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT; às outras entidades: FNDDES, INCRA, SESC e SEBRAE, e as devidas pelos segurados empregados.

16. Analisando os autos, tenho como certo que os valores, na forma em que foi pago, é fato gerador de contribuição social previdenciária, pois visava efetivamente a remuneração dos segurados pelo trabalho prestado.

17. Desta forma, os argumentos trazidos pelo contribuinte não são suficientes para demonstrar a natureza indenizatória ou compensatória dos valores pagos. E o fato de os pagamentos terem sido realizados por empresa interposta não retira a responsabilidade pelo tributo da recorrente.

18. A matéria já foi objeto de análise deste Colegiado, resultando em diversos acórdãos no sentido de validar a cobrança do tributo sobre os valores pagos a título de incentivo (incentive house). Nessa linha os seguintes precedentes:

“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 n. 8.212/91 e devem constar de GFIP.

Recurso Voluntário Negado.” (Recurso 149.730, de minha relatoria) [grifo nosso]

“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 n. 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) [grifo nosso]

19. De maneira que a rubrica não deve ser decotada do lançamento fiscal, eis que realizado dentro do que determina a legislação previdenciária, notadamente o disposto no art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, verbis:

“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.”

20. Observa-se no presente caso que o repasse de valores aos funcionários da empresa através dos cartões de premiação são destinados a retribuir o trabalho, pois são pagas 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 já aludida.

21. Assim, sem razão a recorrente, mantenho neste ponto a decisão vergastada.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

22. Ressalta-se 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.

23. 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.

24. 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 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

25. 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

26. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a multa prevista no art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/1996, se 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) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

...

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

Ocorre que o nobre Relator 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**).

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira