



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

**Processo nº** 37169.003299/2006-45  
**Recurso nº** 145.471 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-00.521 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de julho de 2009  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** TEKA TECELAGEM KUEHNRIK S/A.  
**Recorrida** SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/10/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SAT/RAT.

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados empregados que lhe prestam serviços.

**AÇÃO JUDICIAL**

A ação judicial proposta não impede a autoridade administrativa de fiscalizar, lançar ou julgar o crédito tributário, suspendendo apenas a sua exigibilidade, ou seja, os atos executórios de cobrança.

**MULTA DE MORA**

Diante da possibilidade da caracterização da mora, a autoridade administrativa, com base no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, não pode excluir a multa por atraso.

**TAXA SELIC -INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI**

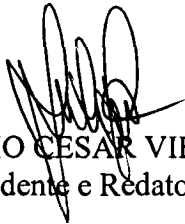
A utilização da taxa de juros SELIC encontra amparo legal no artigo 34 da Lei 8.212/91.

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do vencedor a ser apresentado pelo Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes para afastar a multa de mora, mantidos os demais valores. Vencida a relatora que votou pela incidência da multa de mora.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES  
Presidente e Redator Designado

Participaram do julgamento os conselheiros: Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal (Suplente), Maria Helena Lima dos Santos (Suplente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra a Decisão-Notificação que julgou procedente o débito lançado contra a empresa acima identificada.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 99 a 103), o crédito previdenciário lançado por intermédio da NFLD se refere à contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à contribuição da empresa, a destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, e a correspondentes ao adicional relativo ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, destinado ao financiamento das aposentadorias especiais previstas nos arts. 57 e 58 da Lei 8.213/91, incidentes sobre a folha de salários na proporção entre a receita de exportação e a totalidade das receitas auferidas pela empresa, em virtude da antecipação da tutela concedida em ação judicial.

A autoridade notificante informa que as demais contribuições não suspensa pela decisão judicial foram objeto de outra NFLD, e transcreve a solicitação de tutela antecipada impetrada pela recorrente e a decisão que concedeu a antecipação da tutela requerida, esclarecendo que o presente crédito previdenciário encontra-se com a exigibilidade suspensa e tem por objetivo evitar a decadência.

Consta, ainda, que constituem fato gerador da contribuição lançada os pagamentos a segurados empregados na proporção entre a receita de exportação e a totalidade das receitas auferidas pela empresa, extraídos da folha de pagamento e da GFIP, e os pagamentos aos empregados expostos a agente nocivo, informado em GFIP com o código de ocorrência 04.

A recorrente impugnou o débito via peça de fls. 185 a 490, e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da Decisão-Notificação nº 20.421.4/0054/2006 (fls. 494 a 503), julgou o débito procedente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 506 a 528), alegando, em apertada síntese, o que se segue

Preliminarmente, alega nulidade da decisão por cerceamento de defesa, já que não realizou análise de todos os pedidos de defesa do contribuinte ao deixar de apreciar argumentos relacionados à inconstitucionalidade e à ilegalidade de exigências constantes da Notificação Fiscal.

Reitera que a NFLD é nula por ausência de fundamentação legal, já que não é possível que a recorrente saiba, exata e claramente, com base em quais fundamentos está sendo exigido o débito.

Insiste em afirmar que houve erro na apuração da base de cálculo, já que a autoridade fiscal incluiu, na receita total, para fins de apuração do percentual da proporção entre a receita de exportação e a receita total, receitas não operacionais, como financeiras, por exemplo, que não são fruto do efetivo emprego do trabalho.

No mérito, insurge-se contra a exigência de multa sobre os valores não recolhidos com base em tutela antecipada, argumentando que os valores em tela estão com a exigibilidade suspensa.

Alega, ainda, inconstitucionalidade das contribuições que até a EC 20/98 eram calculadas sobre verbas que não tivessem natureza salarial e, a partir da referida Emenda, tem sido exigidas sobre valores que não representam remuneração pelo trabalho, e traz conceitos jurídicos de salário e remuneração para concluir que é inconstitucional e ilegal a exigência de contribuições previdenciárias sobre verbas que, apesar de pagas aos segurados que prestam serviços à recorrente, não apresentam características de habitualidade e de contraprestação ao trabalho.

Entende que o salário maternidade, o auxílio-doença e o auxílio-acidente não têm natureza de salário/remuneração, pois não possuem a característica de habitualidade, e que as demais verbas como aviso-prévio indenizado, auxílio-creche e adicionais noturno, de insalubridade, de periculosidade e de horas-extras, entre outras, apresentam natureza jurídica diversa de salário ou remuneração, pois muitas vezes não passam de abonos ou indenizações pagas aos segurados.

Sustenta que a aplicação da taxa SELIC não poderia prevalecer, já que não foi verdadeiramente instituída por lei e alega inconstitucionalidade da multa aplicada.

Em contra-razões, às fls. 556, a SRP manteve integralmente a decisão recorrida.

É o relatório.

↗

## Voto

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade da decisão por cerceamento de defesa, já que não realizou análise de todos os pedidos de defesa do contribuinte ao deixar de apreciar argumentos relacionados à inconstitucionalidade e à ilegalidade de exigências constantes da Notificação Fiscal.

Porém, cumpre ressaltar que o órgão julgador não está obrigado a apreciar toda e qualquer alegação apresentada pela recorrente, mas tão somente aquelas que possuem o condão de formar ou alterar sua convicção.

Tal entendimento encontra respaldo em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aplicada subsidiariamente conforme se depreende do Recurso Especial, cuja ementa transcrevo abaixo:

*RESP 208302 / CE ; RECURSO ESPECIAL1999/0023596-7 –  
Relator: Ministro Edson Vidigal – Quinta Turma – Julgamento  
em 01/06/1999 – Publicação em 28/06/1999 – DJ pág 150*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA  
FINS DE PREQUESTIONAMENTO. ADMISSIBILIDADE.  
REFERÊNCIA A CADA DISPOSITIVO LEGAL INVOCADO.  
DESNECESSIDADE.*

*1. Legal a oposição de Embargos Declaratórios para pré  
questionar matéria em relação a qual o Acórdão embargado  
omitiu-se, embora sobre ela devesse se pronunciar; o juiz não  
está obrigado, entretanto, a responder todas as alegações das  
partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para  
fundar a decisão.*

*2. Recurso não conhecido.*

*REsp 767021 / RJ ; RECURSO ESPECIAL 2005/0117118-7 –  
Relator: Ministro JOSÉ DELGADO - PRIMEIRA TURMA –  
Julgamento em 16/08/2005 - DJ 12.09.2005 p. 258*

*PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO,  
OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE  
MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL.  
ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA  
JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA  
MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE.*

*1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que,  
desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu  
o arresto do valor obtido com a alienação de imóvel.*

*2. Argumentos da decisão a quo que são claros e nítidos, sem haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é devidamente abordada no aresto a quo. (g.n.)*

Verifica-se que a Decisão-Notificação demonstra a convicção do julgador diante dos fatos e argumentos que lhe foram apresentados, seja pela auditoria fiscal, seja pela notificada.

Não se verifica o cerceamento de defesa alegado pelo contribuinte e nem restou configurada a violação ao art. 5º, LIV e LV, da Constituição de 1988. Ocorre que os argumentos trazidos pela recorrente não foram suficientes para que o julgador de primeira instância se convencesse da improcedência do lançamento ou da existência da necessidade da reunião do processo relativo a NFLD 35.802.269-0.

Ademais, a Portaria 520/2004, que regia o Contencioso Administrativo Fiscal à época da emissão da DN combatida, determinava que:

*Art. 20 É vedado ao Instituto Nacional do Seguro Social afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:*

*I – já tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;*

*II – haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República.*

Esse também é o entendimento manifestado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, conforme Parecer/CJ nº 2.547/2001:

(...)

*Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim*

3

*expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.*

Assim, a autoridade julgadora, como agente da Administração, não está obrigada a apreciar as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos legais, já que está impedida de aplicá-las.

Da mesma forma, não se vislumbra a nulidade da NFLD por ausência de fundamentação legal alegada pela recorrente.

Verifica-se, sim, que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Portanto, não houve violação ao art. 50, da Lei 9.784/99, já que o ato do lançamento foi devidamente motivado. A autoridade notificante constatou a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento dos valores devidos à Previdência Social, lançando o crédito em consonância com o disposto no art. 33 da Lei 8.212/91, e deixando claro que o presente crédito previdenciário encontra-se com a exigibilidade suspensa e que o presente lançamento tem como objetivo protegê-lo da decadência.

Também não restou demonstrada a violação ao art. 11, do Decreto 70.235/72, pois todas as disposições legais que amparam o lançamento se encontram registradas nos relatórios que integram a NFLD.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da NFLD por cerceamento de defesa, motivo pelo qual rejeito as preliminares de nulidade da DN e do lançamento.

Ainda em preliminar, a recorrente afirma que houve erro na apuração da base de cálculo, já que a autoridade fiscal incluiu, na receita total, para fins de apuração do percentual da proporção entre a receita de exportação e a receita total, receitas não operacionais, como financeiras, por exemplo, que não são fruto do efetivo emprego do trabalho.

No entanto, conforme a decisão judicial concessiva da tutela antecipada, o cálculo da imunidade pleiteada é na proporção entre as receitas de exportação e a totalidade das receitas auferidas pela Autora, e não as receitas operacionais, como quer a recorrente.

Dessa forma, o procedimento adotado pela fiscalização para a apuração da base de cálculo está em consonância com a determinação judicial, motivo pelo qual rejeito também essa preliminar suscitada.



No mérito, a notificada insurge-se contra a exigência de multa sobre os valores não recolhidos com base em tutela antecipada, argumentando que os valores em tela estão com a exigibilidade suspensa.

Todavia, a empresa deixou de recolher o tributo por entender que o valor não era devido, já que existe decisão judicial amparando o não recolhimento de contribuição incidente sobre a folha de salários na proporção entre a receita de exportação e a totalidade das receitas auferidas pela empresa, em virtude da antecipação da tutela concedida.

No entanto, ainda não ocorreu o trânsito em julgado da ação movida pela notificada.

E sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar a ocorrência do fato gerador e o não recolhimento da contribuição devida, não poderia deixar de lavrar a competente NFLD.

E o valor notificado foi acrescido de juros e multa moratória, tendo em vista o não-recolhimento de toda a contribuição no prazo legal. Tal procedimento encontra amparo nos artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91, vigentes à época do lançamento.

Assim, por determinação legal, não poderia o agente notificante excluir do crédito constituído por meio da NFLD os valores relativos aos juros e multas, como quer a recorrente.

A recorrente demonstra uma preocupação descabida em relação aos encargos moratórios contidos na NFLD em questão. Vale ressaltar que o crédito lançado ficará aguardando o desenrolar da ação judicial e não será exigido enquanto estiver com a sua exigibilidade suspensa. E, na hipótese de decisão favorável ao contribuinte, o crédito será extinto, não havendo que se falar em juros ou multa decorrente do mesmo.

No caso de decisão desfavorável ao contribuinte, a tutela antecipada concedida perde o efeito, retroagindo à data em que fora deferida. Nesse caso, os juros e multa serão devidos, uma vez que não houve o recolhimento da contribuição devida em época própria.

É oportuno observar que o presente lançamento tem como objetivo resguardar o crédito tributário, já que não é possível a sua constituição após o término do prazo de decadência, mesmo com decisão judicial favorável ao fisco, uma vez que o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende com a interposição de medida judicial, fluindo a partir da ocorrência do fato gerador ou da data prevista em lei.

Porém, cumpre ressaltar que a decisão judicial que concedeu a tutela antecipada suspende apenas a exigibilidade do crédito, ou seja, os atos executórios de cobrança. A autoridade administrativa não está impedida de fiscalizar, lançar ou julgar o crédito tributário, pois a suspensão refere-se à exigência do crédito e não à possibilidade de a autoridade fiscal efetuar o lançamento.

Assim, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento dos valores devidos à Previdência Social, a autoridade fiscal lançou corretamente o débito por meio do competente instrumento de crédito, acrescidos de juros e multas, em observância aos ditames legais.

A recorrente traz, ainda, conceitos jurídicos de salário e remuneração para concluir que é inconstitucional e ilegal a exigência de contribuições previdenciárias sobre verbas que, apesar de pagas aos segurados que prestam serviços à recorrente, não apresentam características de habitualidade e de contraprestação ao trabalho.

Entende que o salário maternidade, o auxílio-doença e o auxílio-acidente não têm natureza de salário/remuneração, pois não possuem a característica de habitualidade, e que as demais verbas como aviso-prévio indenizado, auxílio-creche e adicionais noturno, de insalubridade, de periculosidade e de horas-extras, entre outras, apresentam natureza jurídica diversa de salário ou remuneração, pois muitas vezes não passam de abonos ou indenizações pagas aos segurados.

Entretanto, a própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

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

A Lei 8.212/91 consubstanciou o disposto na Constituição Federal, ao estabelecer: “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 a disposição do empregador ...”.

Vê-se que uma das exigências fundamentais para a incorporação da parcela em utilidade ao salário é a habitualidade, ao lado do contrato e também do costume.

Dessa forma, não há dúvidas de que as rubricas citadas pela recorrente se enquadram no conceito legal de salário de contribuição.

Ademais, é oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

No presente caso, não resta dúvida que as rubricas pagas a título de salário maternidade, adicional noturno, e hora extra não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

Pelo contrário, a Lei 8212/91, em seu art. 28, § 2º, expressamente incluiu o salário maternidade no salário de contribuição.

Ademais, a fiscalização deixou claro que a base de cálculo foi apurada a partir do salário base do INSS informado pela própria recorrente em folhas de pagamento e GFIP.

Constata-se, das folhas de pagamento acostadas aos autos pela notificada, que, ao contrário do afirmado pela recorrente, não estão incluídos, na apuração da base de

cálculo da contribuição lançada, o auxílio-doença, o auxílio-acidente, o aviso-prévio indenizado e o auxílio-creche.

Já as demais rubricas foram reconhecidas pela própria empresa como integrantes do salário de contribuição, já que compõem o “salário base de INSS”, constantes dos resumos das Folhas Analíticas Consolidadas apresentadas, além de terem sido declaradas pela notificada em GFIP.

Portanto, não há que se falar *“natureza jurídica diversa de salário ou remuneração”*, como quer a recorrente.

Verifica-se um esforço da recorrente em tentar demonstrar que a contribuição lançada é ilegal e inconstitucional e que a aplicação da taxa SELIC não poderia prevalecer, já que não foi verdadeiramente instituída por lei.

No entanto, cumpre observar que, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, “o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo. É oportuno salientar que a utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados encontra respaldo no art. 34, da Lei 8.212/91. Da mesma forma, como amplamente exposto acima, a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados que lhe prestaram serviços encontra respaldo nas Leis 8.212/91 e 8.213/91. Portanto, não há que se falar em ilegalidade da referida exação.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: *“o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”*

Ademais, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 49.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tais matérias, por meio dos Enunciados 02/2007 e 03/2007, transcritos a seguir:

*Enunciado nº 02:*

*O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

*Enunciado nº 03:*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.*

Assim, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a fiscalização, ao constar a falta de recolhimento de contribuições previdenciária devidas, agiu corretamente lavrando a presente NFLD, em estrita observância aos ditames legais.

Nesse sentido e,

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

**VOTO no sentido de CONHECER do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2009



**BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Conselheira**

## Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Redator Designado

Com devida vênia, dirijo do entendimento quanto à incidência da multa de mora no período em que o sujeito passivo esteve amparado por medida judicial liminar para o não recolhimento de contribuições previdenciárias. Transcrevo a seguir trechos do texto que fundamenta o entendimento contrário, com destaques de minha iniciativa, e as razões para a divergência.

*Quanto à formalidade, a presente NFLD não merece reparo, tendo o Auditor-Fiscal seguido o procedimento normativo para sua lavratura. Mesmo porque o prazo decadencial para constituição do crédito não está sujeito à suspensão ou à interrupção. Assim, para evitar a ocorrência da decadência, a fiscalização previdenciária tem o dever de constituir o crédito, mesmo que esteja sendo discutido judicialmente.*

...

*Na forma do § 2º da Lei n.º 9.430, o que ocorre é a interrupção da incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Tal interrupção somente terá efeitos se houver o pagamento no prazo de 30 dias a contar da decisão judicial.*

*Mesmo que o restante desse Colegiado entendesse pela não aplicação da multa da forma como foi cobrada, ainda deveria manter no nível mínimo como se a cobrança não tivesse sido realizada por meio de lançamento fiscal, na forma do art. 35, inciso I da Lei n.º 8.212/1991.*

...

*A liminar concedida em ação judicial possui natureza precária, pois sempre dependerá da confirmação na decisão de mérito; caso esta não seja confirmada serão devidos os juros e a multa moratória.*

No caso sob exame, a recorrente estava amparada por medida liminar e o crédito fora constituído para evitar a decadência. Entendo que se deve aplicar o disposto no artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96 e no artigo 491 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005, para a exclusão da multa de mora incidente desde o deferimento da medida liminar, *verbis*:

*LEI Nº 9.430, de 27/12/96.*

*Débitos com Exigibilidade Suspensa*

*Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência*



da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Art. 491. (...)

*Parágrafo único. A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo, conforme previsto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)*

No âmbito das contribuições previdenciárias, a sistemática adotada para a aplicação da multa de mora está disciplinada no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, que fixa percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo, *verbis*:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*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;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*

*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;*

No caso sob exame, em que a medida liminar deixou de prevalecer em razão de outra decisão judicial, esta desfavorável ao sujeito passivo, resta apreciar se deve ser mantida ou não a multa de mora relativa ao período anterior e cobrada no lançamento juntamente com o principal e os juros moratórios.

Na redação trazida pelo artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96, diz-se que “a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar **interrompe** a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial”. E como bem diferenciado no voto do relator, **suspensão e interrupção** de prazos processuais não são expressões sinônimas. É notório na doutrina que enquanto na suspensão o prazo prossegue sua fluência de onde parou; na interrupção, reinicia desconsiderando o prazo anteriormente decorrido. Daí, somente se pode concluir que em havendo pagamento durante os 30 dias seguintes à decisão judicial desfavorável ao sujeito passivo nenhuma multa de mora é devida, nem mesmo dali para frente; caso contrário, uma vez que se trata de interrupção da incidência da multa de mora, sua fluência se reiniciará, gradualmente, com os percentuais previstos no artigo 35, II da Lei nº 8.212, de 24/07/91, já que regularmente formalizado o lançamento.

Não se pode negar que a multa de mora seja uma penalidade pelo **atraso** no cumprimento de uma obrigação pecuniária, como é o caso da tributária. Durante o período em que estava favorecido com a medida liminar, o sujeito passivo não estava em mora. Entendeu por bem o legislador afastar a regra geral através da qual atribui-se efeitos retroativos, *ex tunc*, à decisão que posteriormente revoga a medida liminar. A **mora** é o comportamento do devedor em face do credor no sentido de retardar a prestação pecuniária. Comportamento este que não lhe poderia ser imputado quando prevalece a decisão judicial reconhecendo o tributo indevido.

Quanto à necessidade de pagamento como condição para não se cobrar a multa de mora relativa ao período anterior à decisão judicial desfavorável, é de se reconhecer inexistir previsão legal nesse sentido. O pagamento durante os 30 dias é relevante para que o sujeito passivo permaneça na situação em que se encontra, fora da mora, mas não para que se afaste a retroatividade da decisão. Caso prevalecesse o entendimento contrário, não haveria razão de existência o artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96, já que nada mais seria do que aplicar a regra geral da retroatividade da decisão posterior que afasta a medida liminar, investida que é da precariedade. Considera-se, ainda, que mesmo já existindo a regra expressa na lei, cuidou o órgão fiscalizador, Secretaria da Receita Previdenciária, trazê-la para uma instrução normativa, orientando seus agentes que a cumpram.

Cabe ainda esclarecer que este entendimento somente tem sentido na sistemática das contribuições previdenciárias, onde não se aplica a multa de ofício, mas tão somente a moratória. Constata-se nos artigos 44 e 63 *caput* da Lei nº 9.430, de 27/12/96 que multa de mora e multa de ofício são excludentes entre si. Ou o pagamento é espontâneo, daí com a multa de mora, ou é de ofício, substituindo-se a primeira.

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de*

*declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

...

*§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

...

*II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

Para os demais tributos federais, em não havendo pagamento durante os 30 dias seguintes à decisão judicial desfavorável, a multa de ofício é devida porque lhe foi oferecida legalmente a recuperação da espontaneidade e preferiu o sujeito passivo manter-se inadimplente, não em razão do período anterior, em que prevalecia a medida liminar lhe favorável.

Como a multa de ofício não é graduada em função do decurso do tempo, como no caso das contribuições previdenciárias, este entendimento, desposado em inúmeros acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, se não reforça o que aqui se defende, ao menos não o contraria:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

*II- cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006).*

Em razão do exposto, voto pela exclusão da multa de mora incidente durante o período em que vigia a medida judicial favorável ao sujeito passivo, devendo ser provido o recurso nesta parte.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2009

  
JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Redator Designado