



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

Processo nº 37219.000103/2006-28
Recurso nº 144.816 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.290 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SONY MUSIC ENTERTAINMENT BRASIL PRODUÇÕES E
PROMOCOES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

**NORMAS GERAIS ADMISSIBILIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO.
CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL E PAGAMENTO.**

Não deve ser conhecida parte do recurso que possui questão de mérito que está em discussão no Poder Judiciário, nem àquela em que a contribuinte efetuou a quitação da exigência, encerrando com a lide.

**NORMAS GERAIS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
PRINCIPAL. LANÇAMENTO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.
AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU
SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART.
150, DO CTN.**

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

No presente caso, há informação do Fisco sobre pagamentos parciais do tributo em questão, motivo da aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, com o conseqüente provimento do recurso.

**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 antiga em comparação com a determinada pela nova legislação, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em não conhecer do recurso do recurso, na questão do enquadramento do SAT e nas exigências recolhidas no curso da ação fiscal (cooperativas), nos termos do voto do relator; b) em dar provimento ao recurso, na questão do seguro de vida em grupo, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento parcial ao recurso, para declarar extintas, pela regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até 08/2001, anteriores a 09/2001, nos termos do voto do Relator; d)) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, na questão da aplicação da multa de ofício, a fim de que se verifique, na execução do julgado, para efeitos do Art. 106, do CTN, com a aplicação do cálculo mais benéfico, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal). Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério 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, e o Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, que limitava a presente multa a 75% (setenta e cinco por cento).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Presidente - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (DRP), fls. 0774, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001, nos seguintes termos:

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. SEGURO DE VIDA EM GRUPO E PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. SALÁRIO UTILIDADE. GRAUS DE RISCO - ACIDENTES DE TRABALHO - SAT.

1. A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço - artigo 30, I, alínea "b" da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991 e alterações posteriores.

2. As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados pelos empregadores aos segurados com os quais mantenha relação jurídica laboral estão definidas no Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, do Decreto n.º 3.048/99. Os benefícios fiscais devem ser interpretados literalmente no teor do Art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

3. Os valores pagos pela empresa, relativos à previdência privada e ao seguro de vida em grupo, em desacordo com a legislação previdenciária são considerados salário-utilidade, integrando assim a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, na inteligência do art. 28, I e § 9º, alíneas "p". da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, XV e XXV e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

4. É de responsabilidade da empresa o enquadramento no respectivo grau de risco. Ocorrendo erro no auto enquadramento, cabe ao Fisco Previdenciário orientar o contribuinte e efetuar a notificação dos valores devidos, ex vi art. 22, II, Lei n.º 8.212/91 c/c art. 202, §§ 3º ao 6º, do Decreto n.º 3.048/99. Precedentes judiciais pela legalidade e/ou constitucionalidade da cobrança do SAT.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 0257, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a

remuneração paga a segurados, correspondentes a contribuição da empresa, a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT) e as contribuições devidas aos Terceiros.

Ainda segundo o RF, os lançamentos correspondem a:

- a) Incidência de contribuição sobre a remuneração paga aos segurados empregados, obtidas pelas folhas de pagamento;
- b) Incidência de contribuição sobre a remuneração paga a contribuintes individuais, obtidas pelas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);
- c) Incidência de contribuição sobre o Seguro de vida em grupo, considerado pelo Fisco como salário utilidade, pois concedido aos segurados empregados em desacordo com a Legislação (sem acordo ou convenção coletiva de trabalho);
- d) Incidência de contribuição sobre previdência privada, considerada pelo Fisco como salário utilidade, pois a recorrente não comprovou que o benefício foi concedido à totalidade dos segurados empregados, mesmo tendo sido intimada, através de Termo de Início para Apresentação de Documentos (TIAD);
- e) SAT, pois a fiscalização constatou que a empresa utilizou equivocadamente as alíquotas de 1% para os estabelecimentos com o CNPJ 56.910.870/0001-52 e 0003-14, e 2% para o CNPJ 56.910.870/0017-10, efetuando a revisão de ofício da alíquota do SAT nos termos da Legislação;

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos que configuram o lançamento.

Em 28/12/2005 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 001.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 0349, acompanhada de anexos, argumentando, em síntese, que:

1. Não há indicação dos dispositivos legais que foram infringidos;
2. O lançamento apresentou uma série de números e valores que se tornam incompreensíveis e, em consequência, indefensáveis, pois a maneira como foi lavrado o lançamento impediu a produção de contestação, cerceando direito constitucional à defesa;

3. Assim, impõem-se a decretação da nulidade da decisão, pela falta de enfrentamento de questões suscitadas na defesa e pelo cerceamento de defesa;
4. Por fim, o lançamento não traz a assinatura da autoridade notificante, como determina o Decreto 70.235/1972, Art.10, motivo de nulidade;
5. A Justiça do Trabalho já firmou posição de que não constitui parcela do salário os eventuais pagamentos realizados pelo empregador, a título de seguro de vida em grupo de seus empregados, sendo, pois, incabível qualquer pedido de devolução de eventuais descontos autorizados pelo empregado, para fazer face ao pagamento da sua participação no plano de seguro;
6. Dentro desse contexto, é evidente que as contribuições recolhidas pelo empregador à instituição de seguro não tem caráter salarial, por não decorrerem do contrato de trabalho;
7. Não há necessidade de constar em norma ou acordo coletivo a previsão de pagamento de seguro de vida em grupo;
8. Os pagamentos a planos de previdência privada aos dirigentes da empresa foram eventuais e partiram de uma liberalidade da empresa, o que descaracteriza sua natureza salarial;
9. Não incide contribuição previdenciária nos pagamentos a planos de previdência privada;
10. A Emenda Constitucional (EC) 20/1998 deixou claramente determinado o tipo de remuneração que formaria a matéria tributável pela previdência oficial e que a contribuição patronal para previdência privada ficava excluída do conceito de remuneração;
11. Quanto ao SAT, o enquadramento de empresas deve levar em conta cada estabelecimento;
12. A fiscalização não provou que a atividade enquadrada em relação ao SAT possui o maior número de segurados;
13. A atividade preponderante da empresa, pelo número de segurados, é a de risco leve;
14. Por fim, a questão do SAT não poderia ser objeto de discussão na via administrativa, pois desde 1999 está sendo discutida na via judicial, fls. 0378, item 097;

15. Os valores relativos ao SAT estão sendo depositados judicialmente;
16. O acórdão proferido na ação judicial do SAT deixa patente que o método de enquadramento utilizado está correto;
17. A lei que instituiu o salário-família previu que esta verba, para qualquer efeito, não integraria o salário, assim, sobre ela não há como incidir contribuição;
18. No lançamento objeto da NFLD **35.866.012-2** há contribuintes individuais em que, parte, se discorda, especificamente aos relativos à empresa Easy Way Cooperativa Multidisciplinar de Serviços Ltda;
19. Diante do exposto, requer: a) o acolhimento das preliminares de nulidade; b) que se conheça do presente recurso, dando-lhe integral provimento, para que se julgue a autuação improcedente, reformando a decisão por falta de fundamentação legal.

Diante dos argumentos da defesa, a Delegacia solicitou esclarecimentos à fiscalização, fl. 0766.

A fiscalização respondeu aos questionamentos, fl. 0767 a 0770.

A Delegacia – a fim de respeitar os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório - encaminhou os pronunciamentos fiscais à recorrente e reabriu seu prazo para defesa, fl. 0771.

A empresa não apresentou suas razões.

A Delegacia analisou o lançamento, a impugnação e a diligência, julgando procedente o lançamento.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 0814 a 0843, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, os mesmos pontos já suscitados em sua defesa.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

A Quinta Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, analisou os autos e decidiu converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização emitisse parecer conclusivo em que confirmasse, ou não, a sua autoria na elaboração, emissão e juntada do RF ao lançamento.

Ainda na decisão que converteu o julgamento em diligência, a Quinta Câmara determinou que, após a emissão de Parecer pelo Fisco, a delegacia deveria dar ciência desta decisão e do parecer conclusivo da fiscalização para, se assim desejasse, a recorrente apresentasse novas alegações, no prazo de 15 (quinze) dias da sua ciência.

A fiscalização confirmou autoria do lançamento, fls. 0881.

O sujeito passivo apresentou suas razões à diligência, reforçando que o lançamento deve ser anulado, fls. 0883.

A Segunda Turma, da Quarta Câmara, do CARF, decidiu converter, novamente, o julgamento em diligência, a fim de que o sujeito passivo fosse devidamente cientificado de peças dos autos.

Cientificado, a contribuinte reforça a nulidade do lançamento, ou, caso esta não seja decretada, que seja considerado prescrito, pois sua correção, com a confirmação da autoria do lançamento, ocorreu em 02/01/2009.

Os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

CONHECIMENTO

Quanto á admissibilidade, há questão a ser enfrentada.

A contribuinte, em sua impugnação e em seu recurso, afirma que a questão sobre o enquadramento do SAT não poderia ser objeto de discussão na via administrativa, pois desde 1999 está sendo discutida na via judicial, fls. 0378, item 097.

Com essa afirmação da contribuinte devemos aplicar Súmula do CARF, obrigatória, para a questão do conhecimento da lide.

*“Súmula CARF nº 1: Importa **renúncia** às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de **ação judicial por qualquer modalidade processual**, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”*

Portanto, como determina a Súmula e como informado pela contribuinte, não conheceremos das questões relativas ao enquadramento do SAT, conhecendo do recurso nas demais questões, por possuírem os requisitos para tanto.

PRELIMINAR

Quanto às preliminares, a recorrente afirma que:

1. Não há indicação dos dispositivos legais que foram infringidos;
2. O lançamento apresentou uma série de números e valores que se tornam incompreensíveis e, em consequência, indefensáveis, pois a maneira como foi lavrado o lançamento impediu a produção de contestação, cerceando direito constitucional à defesa; e
3. Por fim, o lançamento não traz a assinatura da autoridade notificante, como determina o Decreto 70.235/1972, Art.10, motivo de nulidade.

Primeiramente, cabe destacar os motivos que podem ensejar a decretação de nulidade no Processo Administrativo Fiscal (PAF), determinados pela legislação:

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Feito esse destaque - sobre a legislação de obediência obrigatória – analisaremos cada questão suscitada.

Em primeiro lugar a recorrente afirma, que no há indicação dos dispositivos legais que foram infringidos.

Com todo respeito á recorrente, discordamos de sua alegação.

Analisando o lançamento encontramos o anexo Fundamentos Legais do Débito (FLD), fls. 0236, onde está descrita toda a legislação que fundamenta o lançamento.

Além disso, há no RF a citação de fundamentos legais para as rubricas que estão sendo exigidas.

Assim, não há razão no argumento da recorrente, motivo da negativa de provimento de seu recurso, neste ponto.

Em um segundo ponto, a recorrente alega que o lançamento apresentou uma série de números e valores que se tornam incompreensíveis e, em consequência, indefensáveis, pois a maneira como foi lavrado o lançamento impediu a produção de contestação, cerceando direito constitucional à defesa; .

Novamente, discordamos da recorrente.

O RF cita todos os fatos que ensejaram a lavratura do lançamento.

Soma-se a isso as diversas peças que esmiúçam e detalham os valores que estão sendo lançados, por competência, rubrica e estabelecimento, como é o caso do Demonstrativo Analítico de Débito (DAD), fls. 004, e o Relatório de Lançamentos (RL), fls. 061.

Portanto, a recorrente obteve as informações para conhecer, de forma detalhada, o que lhe está sendo exigido, podendo exercer, de forma ampla, seu direito à defesa e ao contraditório.

Assim, não há razão no argumento da recorrente, motivo da negativa de provimento de seu recurso, neste ponto.

Por fim, a recorrente alega que o lançamento não traz a assinatura da autoridade notificante, como determina o Decreto 70.235/1972, Art.10, motivo de nulidade.

Esclarecemos à recorrente que – caso a ausência de identificação do agente fiscal, **no RF**, tivesse ocorrido – essa não seria motivo de decretação de nulidade, pois não é caso de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Mas esse não é o caso, o lançamento se compõem de vários documentos, todos devidamente assinados pelo agente fiscal, como, por exemplo:

- Mandados de Procedimento Fiscal (MPF), fls. 0241;
- Termos de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 0248;
- Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), fls. 0255;
- Relatório Fiscal Complementar (RFC), fls. 0770.

Ora, não é crível que a recorrente – com essa gama de documentos com a identificação do agente fiscal – tenha sido impedida de conhecer quem lavrou o lançamento.

Assim, não há razão no argumento da recorrente, motivo da negativa de provimento de seu recurso, neste ponto.

Com essa análise, verificamos que há necessidade de conhecermos, a analisarmos e decidirmos questão.

Como já citado, o órgão julgador de primeira instância verificou a necessidade de sanar dúvidas, com solicitação de emissão de parecer fiscal.

A fiscalização lavrou o parecer solicitado, com várias informações e esclarecimentos.

Foi dada ciência desse parecer à recorrente, em 28/09/2006, assim como se reabriu seu prazo para apresentação de defesa, fls. 0771, 0772 e 0773.

Portanto, o lançamento só se consolidou com a ciência da recorrente sobre esse parecer.

O trabalho de fiscalização tributária, em caso de verificação de descumprimento de obrigações tributárias, pode vir a acarretar o lançamento tributário, ato administrativos impositivo, de império, gravosos para os administrados. Por isso, o trabalho da fiscalização deve sempre demonstrar, com clareza e precisão, como determina a legislação, os motivos da lavratura da exigência.

Atualmente o Estado não pode e não deve obrigar pessoas físicas e jurídicas sem provas e esclarecimentos claros do que alega. A Constituição Federal determina essa conduta pelo Estado.

O direito ao devido processo legal vem consagrado pela Constituição Federal no art. 5º, LIV e LV, ao estabelecer que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e ao garantir a qualquer acusado em processo judicial o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercer a sua defesa plena.

No presente caso, a acusação só foi consolidada na data de ciência da diligência e o prazo decadencial, conseqüentemente, deve ser contado, por essa data.

Creio que já temos resposta sobre esta dúvida.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II).

No que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

**“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,**

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, o STJ, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

Cabe destacar que na análise dos autos encontramos valores recolhidos no período que importa para a definição da regra, fls. 0195 e 0255.

Outro ponto importante é que o fato gerador da contribuição previdenciária é a **totalidade** da remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto do segurado contribuinte.

Portanto, para a definição da regra decadencial, devemos levar em conta se houve alguma antecipação de pagamento, não por tipo de remuneração (levantamento) pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário-de-Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado.

Elucidativo o texto contido em decisão proferida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo 10640.001896/2007-47, pelo nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior:

“Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*⁶

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contra-prestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração.

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.”

Aliás, essa é determinação contida em Súmula do CARF:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Portanto, claro está que qualquer recolhimento está contido no termo remuneração, o que leva, conseqüentemente, a aplicação da regra esculpida no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme decidido no acórdão recorrido.

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, como a ciência da recorrente ocorreu em 09/2006, foram fulminadas pela decadência todas as contribuições exigidas até 08/2001, anteriores a 09/2001.

Assim, dou provimento parcial ao recurso da recorrente, neste ponto.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a primeira questão suscitada pela recorrente refere-se à exigência sobre valores relativos a seguro de vida em grupo.

Nessa questão, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) exarou parecer, Parecer PGFN/CRJ/Nº2119 /2011, ratificado pelo Ato Declaratório Nº 12 /2011, que determina:

*“Contribuição Previdenciária. Seguro de Vida em Grupo. O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, **sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles** não se inclui no conceito de salário, afastando-se, assim a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba. “*

Ressalte-se que o Ato Declaratório autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos.

Portanto, a Fazenda Nacional já se pronunciou pela desistência das ações com essa natureza jurídica, exceto quando os montantes forem individualizados por segurado.

No presente caso, conforme RF e RFC, o motivo da exigência foi a ausência de acordo ou convenção coletiva sobre a rubrica e não a individualização.

Assim, dou provimento ao recurso da recorrente, neste ponto.

Quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre os planos de previdência privada, há fato incontroverso, pois declarada igualmente pelas partes (Fisco e Contribuinte): os planos de previdência privada não eram extensivos à totalidade dos segurados a serviço da recorrente.

A recorrente alega que os pagamentos foram eventuais, o que descaracterizaria sua natureza salarial, e que não há incidência de contribuição previdenciária nos pagamentos a planos de previdência privada.

Não concordamos com a recorrente.

Primeiramente, a legislação determina de forma clara quando não haverá incidência sobre planos de previdência privada.

Lei 8.212/1991:

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;

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, **desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes,** observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;*

Portanto, como determina a legislação acima, o programa de previdência complementar deveria estar disponível à totalidade de segurados empregados e dirigentes da recorrente, e, como não está, deve incidir a contribuição devida.

A recorrente, ainda, tenta alegar que o pagamento era efetuado de forma eventual, não incidindo, portanto, a contribuição.

Discordamos, também, da recorrente neste ponto.

As regras de incidência tributária para as contribuições previdenciárias estão expressas na legislação, especificamente na Lei 8.212/1991.

Para a Lei a hipótese de incidência da contribuição previdenciária define-se, em síntese, pela remuneração, destinada a retribuir o trabalho, pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do contratante.

Lei 8.212/1991:

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;

Deve-se deixar claro que salário e remuneração possuem conceitos distintos. Salário é parte integrante da remuneração, como consta da legislação.

CLT:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Os elementos característicos das parcelas que integram a remuneração são:

1. Não eventualidade;
2. Auferição pelo trabalho;
3. Integração ao patrimônio do trabalhador; e
4. Irrelevância do título.

No caso em questão, devemos definir qual pagamento se caracterizaria como eventual, não integrando, assim, a remuneração.

Há pontos de vista de que eventual constitui-se em antônimo de habitual.

Com todo respeito, não concordamos com essa posição.

Para o dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual

ha.bi.tu.al

adj (lat habituale) 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual

e.ven.tu.al

adj m+f (evento+al3) 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Portanto, pelos significados usados na Língua Portuguesa há grande diferença do que é habitual (frequente, pagamento reiterado) e do que é não eventual (pagamento dependente de acontecimento certo).

Na legislação trabalhista há a menção expressa, na definição de empregado, do termo eventual, que também não é conceituado como antônimo de habitual.

CLT:

*Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que **prestar serviços de natureza não eventual** a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

A determinação acima define como serviço não eventual o que está ligado à atividade da empresa, não casual, suas necessidades permanentes, requisito crucial para a caracterização da relação empregatícia.

Não é empregado, por exemplo, o pedreiro que a empresa contrata para reformas nas suas instalações, desde que a empresa não seja uma construtora e não existam os outros requisitos da relação de emprego.

Para Rodrigues Pinto: “O trabalho que se presta ocasional e transitoriamente, não decorrente da atividade normal da empresa, não atribui a seu executor a condição jurídica de empregado.” (PINTO, José Augusto Rodrigues – Curso de direito individual do trabalho : noções fundamentais de direito do trabalho, sujeitos e Institutos do direito individual - 2. ed. – São Paulo: LTr, 1995).

Já para Amauri Mascaro Nascimento: “Eventual é o trabalho que, embora exercitado continuamente, e em caráter profissional, o é para destinatários que variam no tempo, de tal modo que se torna impossível a fixação jurídica dos trabalhadores em relação a

qualquer um deles” (NASCIMENTO, Amauri Mascaro – Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas de trabalho – 24ª. ed. – São Paulo: Saraiva. 2005).

Um pintor exerce com habitualidade sua função de pintura de paredes, mas seu trabalho é eventual se for prestado para diferentes contratantes no tempo.

Correta definição sobre “não eventualidade” no texto do voto abaixo:

“O serviço prestado pelo artista é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois compreende a execução de prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes as mesmas não sejam diárias. Traduz o caráter de permanência, ainda que por um curto período determinado, não se qualificando como esporádico. É serviço prestado em caráter não eventual, pois se relaciona diretamente com as atividades normais da empresa, conforme regulamentado pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 9º, § 4º. Processo: 12259.003355/2009-54, Relator: Mauro José Silva”

Ou seja, eventualidade é a qualidade daquilo que **não é esperado**.

Conseqüentemente, somente os rendimentos – pagos, devidos ou creditados – **dependentes de acontecimento incerto, imprevisto**, é que serão conceituados como eventuais.

Além do mais, na legislação está clara a determinação de como se verifica se existe a incidência, ou não, em ganhos eventuais.

Lei 8.212/1991:

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

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

A determinação desse dispositivo tem gerado muitas dúvidas.

A primeira dúvida é se há a necessidade dos ganhos eventuais, conjuntamente com os abonos, serem expressamente desvinculados do salário.

Concluímos que a determinação acima define que os ganhos eventuais devem ser expressamente desvinculados do salário.

Chegamos a essa conclusão pois se assim não fosse o legislador teria separado os ganhos eventuais e os abonos e dado tratamentos distintos a cada um, como consta em todo rol de parcelas não integrantes do Salário de Contribuição (§ 9ª, Art. 28, Lei 8.212/1991). Como assim a Lei não o fez, há a necessidade de que os ganhos eventuais sejam **expressamente** desvinculados do salário.

Outra dúvida é como se daria essa expressa desvinculação.

Ora, a definição de salário, suas parcelas integrantes e não integrantes, suas características, etc, em nosso sistema legal, estão em Lei, seja no Direito Trabalhista ou no Previdenciário, ramos de Direito autônomos.

Portanto, só Lei pode, expressamente, desvincular algo do salário.

Nem mesmo Convenções e Acordos Coletivos podem desvincular parcelas salariais, pois esses instrumentos não têm a competência e o poder de Lei.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ *Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .* ”

A propósito, tratando do nosso sistema legal, o Art. 84, da Constituição Federal de 1988, define a função dos Decretos.

CF/1988:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

...

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

Portanto, os Decretos possuem a função de disciplinar a fiel execução das Leis

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro “*o poder regulamentar insere-se como uma das formas pelas quais se expressa a função normativa do Poder Executivo. Pode ser definido como o que cabe ao chefe do Poder Executivo da União, dos Estados e dos Municípios, de editar normas complementares à lei, para sua fiel execução*” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003).

Como cabe ao Decreto disciplinar, regular, normas para a fiel execução das Leis, o Decreto 3.048/1999, Regulamento da Previdência Social, assim o fez, na questão em debate, ganhos eventuais.

Decreto 3.048/1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

...

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

...

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

Destarte, cumprindo seu papel regulamentador, fiel executor da Lei 8.212/1991, o Decreto 3.048/1999 esclarece e determina que só por Lei – **expressamente** - os ganhos eventuais ficam desvinculados do salário.

Somente os ganhos eventuais (*dependentes de acontecimento incerto*), desvinculados do salário expressamente, pelo único instrumento hábil para tanto, a Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, cabe utilizarmos a lógica, pois se caso qualquer rendimento pago uma única vez estivesse fora do campo de incidência da contribuição previdenciária poderíamos ter em um ano a concessão de um bônus de admissão, no outro de um prêmio, no outro de um 14º salário, no outro de um bônus, no outro de um automóvel, no outro de um imóvel, etc, com todos esses ganhos não sendo tributados, causando prejuízo ao trabalhador (que poderia sofrer diminuição de sua remuneração formalizada), com a conseqüente diminuição da aposentadoria, como para a Previdência Social, pela redução da base de cálculo, e da arrecadação, responsável pelo pagamento dos benefícios previdenciários.

Essa, aliás, é a definição de decisões exaradas e não reformadas pelo CARF.

“VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PRÊMIO FÉRIAS E PRÊMIO ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas aos empregados a título de prêmio férias e prêmio assiduidade, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.

As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais (prêmios de férias e de assiduidade) e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

...

A Recorrente alega que o valor pago a título de ganhos eventuais (prêmio de férias e prêmio de assiduidade) não teria natureza salarial, vez que esses ganhos eventuais estariam amparados pela hipótese de não incidência tributária, possuindo natureza indenizatória e excluídos das hipóteses de incidência previstas no art. 28, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, § 9º, alínea “e” e item 7, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de ganhos eventuais e abonos que sejam expressamente desvinculados do salário.

...

*De acordo com a legislação previdenciária retromencionada, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário **por força de lei não integram o salário de contribuição. Esta desvinculação só pode ser feita por lei federal, conforme art. 214, parágrafo 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial.***

...

*É oportuno lembrar que **não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório.***

*Pelo contrário, **muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.***

Com isso, mesmo que o pagamento de valores a título de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos aos seus empregados seja devido, com base no acordo coletivo de trabalho celebrado entre Empregadores e Sindicato, tais valores devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois foram pagos em desconformidade com a legislação previdenciária.” Processo 10680.723133/2010-80, Acórdão: 2402-003.680, 17/07/2013, Relator: Ronaldo de Lima Macedo.

...

REMUNERAÇÃO INDIRETA

As verbas intituladas “ganho eventual” e “abono acordo coletivo”, pagas pela empresa em favor de seus empregados, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

...

Da mesma forma, constata-se que não estamos diante de um pagamento eventual, como veementemente sustenta a recorrente, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc.

Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

Ademais, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de não ser sequencial a continuidade a liberalidade; a continuidade existe por todo o tempo que perdurar o contrato, o recebimento é que depende acontecer a condição estabelecida pelo empregador. A expectativa criada, o costume e a certeza do benefício em se caracterizando a situação pré-definida pelo empregador gera a habitualidade, afasta por completo a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da letra "e" do § 9º da Lei 8.213/91. Processo 37216.000777/2007-33, Acórdão: 2301-001.953, 13/04/2011, Relatora: Bernadete de Ronaldo de Oliveira Barros.

Portanto, não há, também, razão na alegação da recorrente, neste ponto.

Quanto à exigência de contribuições por serviço cobrado de cooperativa, informamos à recorrente que esta não consta do presente lançamentno.

O Fisco informa que essas contribuições foram recolhidas na ação fiscal, portanto não foram exigidas, não se instaurando o contencioso.

Por esse motivo, não conheço do recurso, neste ponto.

Por fim, temos que analisar a alteração na sistemática da aplicação da multa.

Sobre essa questão há determinação no 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.

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.

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 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;

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.*

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, dou provimento parcial ao recurso, para que se verifique, na execução do julgado, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal**), com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal**), até o limite de 75%.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, nos termos do voto:

1. Não conheço do recurso voluntário: a) No enquadramento do SAT; e b) Nas exigências recolhidas no curso da ação fiscal (cooperativas);
2. Dou provimento ao recurso voluntário, a) Na questão do seguro de vida em grupo;
3. Dou provimento parcial ao recurso voluntário
 - a) Para declarar extintas, pela regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até 08/2001, anteriores a 09/2001;
 - a) Para que se verifique, na execução do julgado, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), até o limite de 75%.
4. Nego provimento ao recurso, nas demais questões.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira