



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

Processo n° 37280.002219/2006-58
Recurso n° 149.715 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.248 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PROVÍNCIA BRASILEIRA DA CONGREGAÇÃO DA MISSÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 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, como no presente caso, 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.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

O CTN, na “c”, II, Art. 106, determina que 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.

Ocorre que para a correta aplicação da determinação deve-se comparar a forma de autuação anterior com a vigente, na data do julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 06/2001, anteriores a 07/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em excluir do lançamento os valores determinados pelo Fisco, em parecer fiscal, nos termos do voto do Relator; III) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Presidente - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, ANDREA BROSE ADOLFO, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZALES SILVÉRIO.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (DRP), Rio de Janeiro – Sul / RJ, fls. 02025, que julgou procedente em parte o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, nos seguintes termos:

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

É devida a contribuição patronal à Seguridade Social incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais (art.22, III da Lei 8.212/91) e a contribuição destes que deveria ter sido retida pela empresa (art.4º, caput da Lei 10.666/2003).

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos auferidos pelos segurados contribuintes individuais, pela prestação de serviços (art. 28, inciso III, da Lei 8.212/91).

Todas as exigências do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 devem ser cumpridas para o gozo da imunidade tributária em relação às contribuições previdenciárias.

A discussão sobre a previsão do art. 195, § 7º, da CF/1988, se tratar de uma imunidade tributária ou de uma isenção de âmbito constitucional, não pertine à seara administrativa, haja vista que, em última instância, resumir-se-ia a discussão a definir se a norma conscrita no art. 55, da Lei nº 8.212/1991, seria ou não compatível com a norma maior, não cabendo à administração manifestar-se sob a constitucionalidade de normas, por não ser o foro administrativo competente para o deslinde de tal controvérsia.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 0352, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais.

Ainda segundo o RF, o lançamento ocorreu por ter sido negado a renovação de isenção, por ausência de certificado.

Os valores do Salário-de-Contribuição (SC) referentes a remuneração dos contribuintes individuais que prestaram serviço à recorrente foram obtidos em recibos de pagamentos a autônomos e na contabilidade.

Parte dessa remuneração, segundo o RF, foi retirada de contas, devido a recorrente não ter apresentado documentos e esclarecimentos.

A fiscalização elaborou planilhas para demonstrar, com clareza, as bases de cálculo utilizadas.

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

Em 17/07/2006 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 01805.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 01809 a 01816, acompanhada de anexos.

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

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 02134 a 02149, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que:

1. A recorrente não questiona Constitucionalidade no presente processo;
2. A recorrente agiu de forma correta, pois não pode ser obrigada a pagar contribuição patronal enquanto sua solicitação para renovação do Certificado, feita em 12/2003, para o triênio 2004/2006, não for decidida;
3. Enquanto não esgotada a apreciação da postulação feita pela recorrente na esfera administrativa, sobre o pedido de renovação do triênio 2004/2006, não há como exigir contribuições desse período;
4. A recorrente possui direito adquirido para a isenção;
5. Há lançamentos referentes a pagamentos a pessoas jurídicas e compras de medicamentos lançados como pagamentos a pessoas físicas autônomos;
6. Há necessidade de perícia para elucidar a questão;
7. A recorrente apresenta quesitos para a perícia e indica perito, afirmando que o indeferimento de perícia implica verdadeiro cerceamento de defesa;
8. O prazo para defesa foi curto para a produção de provas;
9. Por fim, requer o cancelamento integral do lançamento, considerando a imunidade/isenção; que se exclua do lançamento o período constante do triênio 2004/2006, por estar pendente de julgamento o pedido de renovação feito; e/ou que seja decretada a anulação da decisão de primeira instância, pela negativa do pedido de perícia, ou ainda a conversão do julgamento em diligência, para o esclarecimento devido.

Posteriormente, a Delegacia enviou os autos ao Conselho, para análise e decisão.

A Segunda Turma, da Quarta Câmara, do CARF, analisou os autos e decidiu converter o julgamento em diligência, a fim de que se verificasse as seguintes questões:

1. *Em que lançamentos/levantamentos encontram-se os valores aferidos retirados da contabilidade?*
2. *Onde, nos autos, encontra-se a fundamentação legal para a utilização da aferição?*
3. *Há nos autos documentos juntados pela recorrente, até esse momento, que demonstram que os lançamentos estão equivocados?*

O Fisco emitiu parecer fiscal, em 23/07/2014, informando em síntese, que:

1. Há nos autos a fundamentação legal da aferição;
2. Os lançamentos foram retirados da contabilidade e de recibos de pagamentos a autônomos;
3. Há lançamentos que devem ser retificados, conforme pronunciamento fiscal.

O sujeito passivo foi devidamente intimado e não apresentou argumentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame de seus argumentos.

DA PRELIMINAR

Nas preliminares, devemos analisar a questão da decadência.

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 n.º 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 n.º 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 efetuassem 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 imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação" (Recurso Especial nº 973.733).

Além do mais, há súmula no CARF que define a questão sobre quais recolhimentos considerar.

“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.”

Cabe destacar que na análise dos autos encontramos valores recolhidos, conforme informado pelo Fisco, fls. 0268.

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 (CSRFB), 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.”

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.

Assim, como a ciência do sujeito passivo ocorreu em 17/07/2006, fls. 01805, pela utilização da regra expressa no Art. 150 do CTN, devem ser excluídas do lançamento as contribuições apuradas até a competência 06/2001, anteriores a 07/2001, pelos motivos acima.

A recorrente alega, em outro ponto, que agiu de forma correta, pois não pode ser obrigada a pagar contribuição patronal enquanto sua solicitação para renovação do Certificado, feita em 12/2003, para o triênio 2004/2006, não for decidida.

Esclarecemos à recorrente que – apesar de transcorridos mais de oito anos do lançamento – a recorrente não apresentou nos autos qualquer pronunciamento que tenha alterado a decisão de cancelamento de sua isenção, como muito bem esclarecido na decisão de primeira instância.

Já quanto ao direito adquirido, esse somente prevalece se a Previdência Social não tivesse lavrado o devido ato cancelatório, que, conforme citado acima, foi devidamente lavrado, com ampla possibilidade de exercício do direito de defesa e do contraditório.

Portanto, não há razões nos arguemntos da recorrente.

Quanto a seu pleito de perícia, esclarecemos que o processo foi baixado em diligência, a fim de que se verificassem as razões expostas no recurso da recorrente.

Devido a essa diligência, o Fisco emitiu parecer, com solução sobre o parcial provimento de seus argumentos.

Na oportunidade, foi dada ciência e concedida possibilidade de que a recorrente apresentasse contestações sobre o resultado do parecer fiscal, providência não efetivada pela recorrente.

Assim, não há que se argüir cerceamento de defesa, pela ausência de perícia, já que a diligência possuiu o mesmo escopo, análise e contradição de seus argumentos, com possibilidade de suas contestações.

Nesse sentido, não há razão no arguemnto da recorrente.

Quanto à alegada exigüidade para defesa, que cercearia seu direito à defesa, esclarecemos que esse prazo é determinado pela Legislação.

Nesse sentido, ressaltamos à recorrente que estamos em um Estado Democrático de Direito, em que as regras jurídicas - Constituição, Leis, Decretos, Portarias, etc. - possuem mecanismos, presentes na Constituição, para sua elaboração, manutenção e extinção.

Regras jurídicas vigentes devem ser obedecidas por todos, até que seja extinta, pelo mecanismo hábil e pelo órgão competente.

Portanto, não há como afastar a aplicação da Legislação.

DO MÉRITO:

Quanto ao mérito, informamos às partes que o Fisco emitiu parecer fiscal, pronunciando-se pela necessidade de alteração do lançamento, devido às provas apresentadas pela recorrente.

Assim, concordamos com o Fisco e decidimos dar provimento parcial ao recurso, para exclusão dos valores definidos no parecer fiscal como equivocados.

Quanto à multa aplicada, há questão a ser analisada.

A legislação que trata de multas foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades.

Nestes casos, o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

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.

Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Lei 8.212/1991:

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

...

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

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.*

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, deve-se verificar e comparar, no momento da execução do julgado - as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória 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 e principal**).

Conseqüentemente, voto para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme exposto, utilizando como teto máximo 75% (setenta e cinco por cento), conforme determinado pela legislação atual.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para:

1. Excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 06/2001, anteriores a 07/2001, devido a aplicação da regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN;
2. Excluir do lançamento as exigências listadas para tanto, em Parecer Fiscal; e
3. Manter a multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme exposto, utilizando como teto máximo 75% (setenta e cinco por cento), conforme determinado pela legislação atual.

Processo nº 37280.002219/2006-58
Acórdão n.º **2301-004.248**

S2-C3T1
Fl. 9

CÓPIA

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira