



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

**Processo n°** 10380.016040/2007-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.328 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

**PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA**

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. EXIGÜIDADE DOS PRAZOS DAS INTIMAÇÕES FISCAIS. INOCORRÊNCIA.**

Não se vislumbra cerceamento do direito de defesa ou contraditório quando, apesar da inobservância, por parte da Recorrente, de eventual prazo dado discricionariamente pela autoridade fiscal, é concedido outros momentos processuais para que se faça prova de todos os elementos necessários para tolher a pretensão fazendária.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE PROVA.**

Para a desconstituição da sujeição passiva atuada na ação fiscal, faz-se necessária a apresentação de provas aptas a provar o alegado.

**INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO.**

O CARF é incompetente para se pronunciar à respeito de alegações de inconstitucionalidades de leis, nos termos da Súmula nº. 02 deste Conselho.

**MULTA. RECÁLCULO.**

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em preliminar dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência parcial referente ao período de 01/2002 a 11/2002, nos moldes do art. 150, parágrafo 4º do CTN. No mérito por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 08-13.928, fls. 626/639, que julgou procedendo o lançamento em epígrafe, mantendo-se incólume o crédito previdenciário, consubstanciado no AI DEBCAD 37.131.612-0, no importe de R\$ 14.002.363,71 (catorze milhões dois mil trezentos e sessenta e três reais e setenta e um centavos).

O Auto de Infração abrange o período de 01/2002 a 12/2006, tendo sido lavrado em 19/12/2007 e almeja o recolhimento de **contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP**, incidentes sobre os valores pagos a cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, apuradas pelo procedimento de aferição indireta.

O Relatório Fiscal, fls. 61/66, assim consigna:

### 3. DA AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIÁRIA

(...)

*3.2. Apesar das sucessivas intimações para apresentação das notas fiscais/faturas de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho e respectivos contratos, a empresa apresentou apenas parcialmente as notas e nenhum dos contratos, fato que motivou a lavratura do Auto de Infração – AI DEBCAD 37.143.512-9. Diante do exame das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF relativamente ao período de 2002 a 2006, verificou-se que a empresa de fato pagou a cooperativas de trabalho montante superior ao contido nas faturas apresentadas, assim, apuramos as contribuições incluídas neste documento por meio do arbitramento da base de cálculo e conseqüente aferição da contribuição devida. A não informação destes fatos geradores em GFIP motivou a lavratura do Auto-de-Infração – AI DEBCAD 37.143.513-7.*

(...)

### 4. DOS FATOS E DO LEVANTAMENTO DO DÉBITO

*4.1. Considerando a apresentação deficiente e incompleta das notas fiscais/faturas de cooperativas de trabalho, procedemos à constituição do presente crédito previdenciário por meio de aferição indireta.*

(...)

*4.3. Para tanto, arbitramos como base de cálculo da contribuição social as informações constantes nas DIRF para o período entre 2002 e 2006, reduzindo destes valores as notas que foram de fato apresentadas e os valores informados em GFIP.*

*Como a empresa não apresentou nenhum contrato firmado com*

*cooperativas de trabalho, tornou-se impossível aplicar a redução no valor da base de cálculo prevista no artigo 291 da Instrução Normativa nº 3 de 14 de julho de 2005. Desta forma, a base de cálculo das contribuições devidas é 100% do valor informado na DIRF.*

*4.4. Arguiu a empresa que as cooperativas de trabalho por ela informadas em GFIP foram contratadas de fato pela FUNDAÇÃO ANA LIMA, CNPJ 07.411.705/0001-40, sendo a HAPVIDA apenas a pagadora por força de contrato celebrado entre ambas (em anexo). Acontece que as cooperativas de trabalho são contratadas com o fim precípua de atender os segurados da HAPVIDA, desempenhando a fundação um papel meramente formal entre a HAPVIDA e as cooperativas com o intuito de elidir as obrigações tributárias através do benefício de uma suposta isenção que a fundação possui. O Código Tributário Nacional é claro em seu artigo 123 “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”. Assim, o contrato celebrado entre a HAPVIDA e a FUNDAÇÃO ANA LIMA não tem qualquer valor perante a Receita Federal no que tange à modificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Ademais, os valores pagos a cooperativas de trabalho foram informados exclusivamente na DIRF da empresa HAPVIDA, e a parcela das faturas de cooperativas de trabalho que foram apresentadas estão em nome também da HAPVIDA, não figurando a citada fundação em nenhum documento apresentado relativo à prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.*

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls.99/110.

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Fortaleza, DRJ/FOR, prolatou o Acórdão nº 08-13.928, fls. 626/639, a qual julgou procedente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006*

**CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.  
DECADÊNCIA.**

*Com fulcro no art. 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, o Supremo Tribunal Federal – STF editou e publicou a súmula vinculante nº 8, cujo teor é no sentido de considerar inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Assim, no que diz respeito à decadência das contribuições destinadas à Seguridade Social, devem ser aplicados os prazos previstos no Código Tributário Nacional – CTN.*

*Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento antecipado das contribuições referentes aos fatos geradores individualizados pela fiscalização, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**CONTRIBUIÇÃO SOBRE VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DIRF. SUJEIÇÃO PASSIVA.**

*Uma vez que a empresa apresentou a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF assumindo-se como fonte pagadora de serviços prestados por cooperativas, a exibição de contratos destas com terceira empresa, sem a prova irrefutável que esta era a tomadora dos serviços e responsável pelos pagamentos, não é suficiente para descaracterizar a primeira como devedora da contribuição prevista na Lei nº 8.212/91, art. 22, IV.*

**AFERIÇÃO INDIRETA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE.**

*A recusa ou a sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, autorizam o Fisco, sem prejuízo da penalidade cabível, a inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário (Lei nº 8.212/91, art. 22, § 3º).*

**CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 8.212/91, ART. 22, IV. BASE DE CÁLCULO.**

*Nas atividades da área de saúde, somente podem ser aplicados os percentuais de 30% (trinta por cento) e 60% (sessenta por cento) previstos nos incisos I, “a” e “b”, do art. 291 da Instrução Normativa – IN MPS/SRP nº 03/05 para definição da base de cálculo da contribuição da Lei nº 8.212/91, art. 22, IV, quando for apresentado contrato no qual possam ser verificadas as condições estipuladas por esses dispositivos normativos, mormente se se trata de contrato coletivo para pagamento de valor predeterminado.*

*Lançamento Procedente*

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 663/678, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- Preliminar de decadência parcial do lançamento, com esteio no art. 150, § 4º, do CTN;
- Estipulação de prazos exíguos frente à quantidade de documentos solicitados pela auditoria, razão pela qual a aferição indireta consistiu em ato

arbitrário por parte da fiscalização, ferindo os princípios do devido processo legal e ampla defesa;

- Descaracterização da Recorrente como devedora, eis que consiste apenas em administradora de planos de saúde, ao passo que a vinculação direta das cooperativas se dá com a Fundação Francisca Feitosa e/ou Fundação Ana Lima. Nesta senda, os termos dos contratos estabelecidos entre as Fundações e a Recorrente, constituem prova irrefutável de que aquelas são as verdadeiras tomadoras dos serviços prestados pelos cooperados;

- Inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº. 8.212/91, eis que ao criar nova base de cálculo de incidência de contribuição previdenciária por meio de lei ordinária, Lei nº. 9.876/99, estaria sendo violado o princípio da reserva legal;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fl. 686, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

*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. (...)*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

*CF/88 - Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*In casu*, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.

Conforme relatado no Relatório Fiscal, fl. 62, o Auditor informa a existência de recolhimentos constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal que, apesar de não terem sido considerados na autuação em epígrafe, por se tratar de rubrica diversa da presentemente discutida, são suficientes para comprovar que houve antecipação no pagamento, mesmo que parcial, razão pela qual aplico o prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências 01/2002 a 12/2006, quando a notificação apenas ocorreu em 26/12/2007, conforme AR constante na fl. 96.

Logo, verifica-se a ocorrência parcial da decadência, durante o período de 01/2002 a 11/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme explicado.

### **CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Aduz a Recorrente violação aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, ante a exigüidade dos prazos estipulados pelo Auditor durante o período fiscalizatório, o que inviabilizou o levantamento de todos os documentos solicitados, tendo, por conseguinte, sido realizada a autuação com base no procedimento de aferição indireta.

Ademais, alega a Recorrente que os curtos prazos determinados pela auditoria tiveram por fito forçar o lançamento por meio da aferição indireta, eis que, diante da quantidade de documentos, era impossível atender às solicitações fiscais, quando, por outro lado, houve irrestrita colaboração da empresa com a fiscalização.

Desse modo, não haveria que se falar em aferição indireta, uma vez que esta só pode ser utilizada como meio apurativo diante da recusa ou sonegação dolosa por parte do contribuinte, o que não foi o caso.

Primeiramente, é preciso considerar que a aferição indireta consiste em um procedimento de apuração da base de cálculo quando há recusa, sonegação ou apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, nos termos do art. 33, § 3º, da Lei nº. 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 33.*

*(...)*

*§ 3o Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.*

Vê-se, pois, que são critérios objetivos, alheios ao eventual dolo do contribuinte, que permitem a realização do procedimento de aferição indireta, bastando a apresentação deficiente, como ocorreu no caso em tela, para que tal sistemática de apuração possa ser aplicada.

Nesta senda, não se vislumbra cerceamento do direito de defesa ou contraditório quando, apesar da inobservância, por parte da Recorrente, de eventual prazo dado discricionariamente pela autoridade fiscal, é concedido outros momentos processuais para que se faça prova de todos os elementos necessários para tolher a pretensão fazendária.

A Recorrente, além dos prazos concedidos pelo auditor durante a fase fiscalizatória, ainda teve as oportunidades processuais, da impugnação e do Recurso Voluntário, na fase contenciosa, para apresentar todas as provas suficientes a elidir o valor autuado pela autoridade fiscal, o que não ocorreu no caso em tela.

Os valores arbitrados pela autoridade fiscal estiveram passíveis de reforma na medida em que foram apurados com base na presunção legal legitimada pela aferição indireta. O arbitramento da base de cálculo teve por parâmetro documentos idôneos que possibilitaram a presunção da existência de contribuições previdenciárias e, ao passo que a Recorrente omitiu-se na apresentação dos documentos necessários para a precisa apuração dos valores, legitimou a realização da aferição indireta.

Portanto, diante da presunção que se instalou no presente processo, caberia à Recorrente deconstituir o crédito tributário a partir de provas contundentes, eis que, no caso em lume, o ônus da prova se inverte. É o que preceitua Marcos Vinícius Neder (NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; *et al.* Coordenadores. A Prova no Processo Tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 21):

*“O efeito prático das presunções legais é, uma vez provado o fato indiciário, dispensar o agente fiscal de provar o fato gerador do tributo em razão de a lei o presumir, cabendo à outra parte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu no caso”.*

Uma vez que a Recorrente possuiu outros momentos processuais para oferecer provas de que os valores aferidos indiretamente pela autoridade fiscal estão equivocados ou que os fatos presumidos nunca existiram, e, mesmo assim, não procedeu à apresentação das ditas provas, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

### SUJEIÇÃO PASSIVA

A Recorrente pretende eximir-se da responsabilidade tributária das exações, alegando ser apenas intermediária dos serviços prestados por cooperativas e a Fundação Francisca Feitosa, conforme contrato particular entre ambas na qual fica estabelecido a total e exclusiva responsabilidade da Fundação pelas obrigações fiscais e previdenciárias advindos da referida relação contratual.

Alguns pontos devem ser esclarecidos para melhor análise do mérito.

- 1- A HAPVIDA possui contrato com a Fundação Francisca Feito (atualmente Fundação Ana Lima) na qual estabelece à esta a responsabilidade tributária decorrente dos profissionais envolvidos na relação contratual.
- 2- A HAPVIDA é a responsável pelos serviços prestados, uma vez que assume a referida responsabilidade ante os beneficiários, os quais não possuem nenhuma relação com a Fundação, nem com os cooperados;
- 3- A HAPVIDA apresentou DIRF, nos exercícios de 2002 a 2006, enquadrando-se como tomadora dos serviços prestados pelas cooperativas;
- 4- No mesmo procedimento fiscal, a Recorrente apresentou notas fiscais/faturas de serviços prestados pelas cooperativas em nome da HAPVIDA, elementos probatórios que apontam para a verossimilhança das informações trazidas pela autoridade fiscal no que concerne ser a HAPVIDA a real tomadora dos ditos serviços;
- 5- A Fundação Ana Lima possui contratos com as cooperativas de trabalho para a prestação de serviços, sendo contratualmente responsável pelos correlatos pagamentos.

A fiscalização tomou por base para a aferição indireta a DIRF apresentada pela empresa na qual consta como a tomadora dos serviços de cooperativas e fonte pagadora aos cooperados, apesar da existência de contrato em que se estabelece a Fundação como a responsável pelos pagamentos, utilizado como prova, dita irrefutável pela Recorrente, de que seria esta a verdadeira tomadora de serviços.

Inobstante a celebração do dito contrato, não houve nos autos quaisquer provas de que a Fundação seria a real tomadora, ao passo que todos elementos apresentados apontam exclusivamente para a Recorrente, eis que elaborou a obrigação acessória (DIRF) colocando-se como a tomadora, e conseqüentemente, a responsável pelo tributo.

Nesta senda, no contrato pactuado entre a HAPVIDA e a FUNDAÇÃO, fica estabelecido os pagamentos daquela à esta, cuja responsabilidade seria a oferta dos serviços dos cooperados

Ocorre, entretanto, que as únicas notas fiscais/faturas apresentadas referem-se exclusivamente a serviços prestados pelas cooperativas diretamente à HAPVIDA, quando, segundo os contratos, deveriam ser prestados à Fundação, e os pagamentos da Recorrente deveriam ser àquela.

Vê-se, pois, que a real tomadora, tal qual como declarado na DIRF e notas fiscais, é a HAPVIDA, sem que houvesse a prova do contrário, a ser atestado pela Recorrente.

Portanto, diante dos fatos presentemente discutidos, não sobejam dúvidas quanto à sujeição passiva do presente processo.

### **ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**

Volta-se a Recorrente contra o art. 22, IV, da Lei nº. 8.212/91, ao pretender ver reconhecida a sua inconstitucionalidade, tendo em vista que criou nova base de cálculo para a incidência de contribuição previdenciária por meio de lei ordinária, quando a Constituição reserva tal matéria exclusivamente para a lei complementar, violando, assim, o princípio constitucional da reserva legal.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula n. 2 do CARF, *verbis*:

*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”*

Mister destacar que os incisos I e II do Parágrafo único do art. 62 do Regimento Interno do CARF trazem exceções a essa regra, mas que, contudo, não se aplicam ao caso em tela, *verbis*:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações de inconstitucionalidades se não estiverem nas exceções acima.

### **DA MULTA APLICADA**

No que se referem à multa aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A multa teve por base o artigo 35 da Lei nº. 8.212/91. Contudo, com o advento da MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na lei anteriormente citada, houve mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*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). (sem destaques no original)*

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício.

Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento,

conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

*“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)*

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na

redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, voto pelo parcial provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer a parcial decadência, referente ao período de 01/2002 a 11/2002, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN, assim como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.