



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

**Processo nº** 10380.016041/2007-29  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-002.326 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> 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: 01/04/2002 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 autuada na ação fiscal, faz-se necessária a apresentação de provas aptas a provar o alegado.

**INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO.**

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. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. 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 do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12/2013

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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 04/2002 a 11/2002, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN. 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. 08-13.997, fls. 591/602, que julgou procedendo o lançamento em epígrafe, mantendo-se incólume o crédito previdenciário, consubstanciado no AI DEBCAD 37.131.598-0, no importe de R\$ 473.948,26 (quatrocentos e setenta e três mil novecentos e quarenta e oito reais e vinte e seis centavos).

O Auto de Infração abrange o período de 04/2002 a 12/2006, tendo sido lavrado em 19/12/2007 e almeja o recolhimento de **contribuições previdenciárias declaradas em GFIP**, incidentes sobre os valores pagos a cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Relatório Fiscal, fls. 15/19, 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. De posse das poucas faturas que nos foram apresentadas, verificamos que parte delas foi informada em GFIP, sendo incluídas no presente documento.*

(...)

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

*4.1. Analisando as faturas de prestação de serviço por meio de cooperativas de trabalho, as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e as Guias de Pagamentos à Previdência Social, foram constatadas ausências de recolhimentos, os quais encontram-se discriminados no relatório “Discriminativo Analítico de Débito – DAD” anexo à esta notificação.*

## **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls.57/67.

## **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 08-13.997, fls. 591/602, a qual julgou procedente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/04/2002 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.*

*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 descharacterizar a primeira como devedora da contribuição prevista na Lei nº 8.212/91, art. 22, IV.*

**CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NA LEI N° 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. 619/632, 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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- CÓPIA
- 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;
  - Aplicação da base de cálculo reduzida, prevista no art. 291 da IN MPS/SRP nº. 03/05, em razão da celebração de contratos que permitam a subsunção fática ao aludido dispositivo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fl. 650, 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-7, de 21/08/2001  
Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12/2013

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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. 16, 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 aplique o prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências 04/2002 a 12/2006, quando a notificação apenas ocorreu em 26/12/2007, conforme AR constante na fl. 54.

Logo, verifica-se a ocorrência parcial da decadência, durante o período de 04/2002 a 11/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme explicado.

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

Volta-se a Recorrente contra os prazos estipulados pela autoridade fiscal, uma vez que diante da exigüidade que estes se revestiram, teria culminado no cerceamento do seu direito de defesa.

Tal argumento, contudo, não merece prosperar. Isso porque 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 auulado pela autoridade fiscal, o que não ocorreu no caso em tela.

## **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 imputação da sujeição passiva 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 conseguintemente, 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Ademais, os créditos tributários presentemente discutidos referem-se aos declarados em GFIP, cuja declaração importa em confissão de dívida por parte da Recorrente razão pela qual não há como eximir-se da relação jurídico-tributária presentemente estabelecida, conforme posicionamento já assentado no CARF, *in verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/2007*

*PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO – GFIP – TERMO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA – SEGURADOS EMPREGADOS INCLUÍDOS EM FOLHA DE PAGAMENTO – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS – NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA.*

*A GFIP é termo de confissão de dívida em relação aos valores declarados e não recolhidos.*

*A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e consequente concordância com os termos da Decisão de Primeira Instância.*

(...)

*(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº. 2401-002.936. Processo nº. 10120.006170/2007-70. Sessão de 13 de março de 2013. Conselheira Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira)*

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 sem aplicam ao caso em tela, *verbis*: nº 2.200-2 de 24/08/2001

*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) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaque 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 destaque no original)*<sup>12</sup>

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, combine-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, conheço do recurso para dar parcial provimento, a fim de reconhecer a decadência parcial referente ao período de 04/2002 a 11/2002, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN, assim como 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.