



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

**Processo n°** 10530.004675/2008-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.846 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PRÓ-MATRE DE JUAZEIRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 55 DA LEI 8.212/91. REQUISITOS. PREENCHIMENTO. OBRIGATORIEDADE. VIGÊNCIA A ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. ATO CANCELATÓRIO DE DECLARAÇÃO DE IMUNIDADE.

Havendo descumprimento dos requisitos dos incisos IV e V, devidamente constatados pela autoridade fiscal, a qual em processo administrativo regularmente procedido determinou o cancelamento do ato declaratório anterior, cabe o lançamento das contribuições que deixaram de ser recolhidas dentro do prazo decadencial.

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 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 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

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 15-29.130 – 5ª Turma da DRJ/SDR, fls. 101/110, que julgou totalmente improcedente a impugnação apresentada para manter incólume o crédito tributário consubstanciado no DEBCAD 37.147.885-5, referente ao período de 12/2003 a 12/2007, no valor de R\$ 3.373,33 (três mil, trezentos e setenta e três reais e trinta e três centavos).

A presente autuação almeja o recolhimento das contribuições previdenciárias dos segurados empregados, no período de 07/2007 a 12/2009, pelo fato de ter sido cancelada a isenção de contribuições previdenciárias e a empresa não ter regularizado os débitos, conforme Relatório Fiscal, fls. 46/50:

### 3 – CANCELAMENTO DE ISENÇÃO

*O ato declaratório 04024/001/2000 concede isenção de contribuições sociais junto ao INSS, nos termos do § 1, do art. 55, da lei 8.212/91, com atendimento dos requisitos formais constantes nos incisos I e II do citado art.;*

*Para verificação do atendimento às condições descritas nos incisos III, IV e V foi iniciada auditoria fiscal em 12/08/2003, oportunidade em que foi constatado o descumprimento dos incisos IV e V, do art. 55, da lei 8.212/91, apresentando Informação Fiscal para o cancelamento da isenção;*

*O contribuinte apresentou defesa tempestiva requerendo a Improcedência da Informação Fiscal;*

*A Seção de Análise de Defesa e Recursos decidiu procedente o Cancelamento da Isenção a partir da competência 11/2002, em 18/3/2004;*

*O contribuinte recorre da decisão da decisão, remetendo suas razões à apreciação do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS;*

*O relator do processo vota “pelo CONHECIMENTO DO RECURSO, para no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO” seguido pela unanimidade dos membros da Segunda CRPS.*

*4- Com o cancelamento da isenção o contribuinte passa à obrigatoriedade de recolhimento das Contribuições Sociais à Previdência Social na sua totalidade. No entanto o contribuinte, ao arrepio da decisão de cancelamento, nada manifestou no sentido de regularizar os débitos decorrentes, seja recolhendo ou parcelando as diferenças, seja retificando a GFIP com a necessária alteração do código FPAS 639 relativo a entidade filantrópica isenta para o 515 relativo a exploração comercial da atividade de saúde dentre outras não abrangidas pela isenção.*

*5- IDENTIFICAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO – Esta auditoria levantou as informações declaradas pelo contribuinte em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, em levantamento próprio sob a denominação GFI – Remuneração declarada em GFIP, relativo às parcelas decorrentes das remunerações pagas, deduções aproveitadas e contribuições à Seguridade Social de segurados a serviço do contribuinte;*

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio do instrumento de fls. 38/66.

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos do então impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Salvador, prolatou o acórdão 15-29.130, de fls. 101/110, a qual julgou improcedente a impugnação ofertada para manter incólume o crédito tributário, conforme ementa a seguir transcrita.

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2007*

**PRELIMINAR.. NULIDADE DOS LANÇAMENTOS. INOCORRÊNCIA**

*Somente serão considerados nulos, aqueles atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/1972. Ausentes, não há que se falar em nulidade. Preliminar rejeitada.*

**PRELIMINAR. LOCAL DE LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DIVERSO DAQUELE ONDE ESTABELECIDO O CONTRIBUINTE. ART. 10 DO DECRETO 70.235/1972. NULIDADE DOS LANÇAMENTOS. INOCORRÊNCIA.** *O local de verificação da falta, estabelecido pelo caput do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, tanto é o próprio estabelecimento do contribuinte – onde aquela, em tese, teria sido praticada – ou outro qualquer, inclusive na própria repartição fiscal, onde apurada (verificada) a ocorrência da irregularidade. Preliminar rejeitada.*

**PERÍCIA. INDEFERIMENTO.** *Só há necessidade de perícia para elucidação de fato que depende de conhecimento especial. Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de diligência ou perícia, consideradas prescindíveis ou impraticáveis.*

**ALEGAÇÃO ABSTRATA.**

*A mera alegação abstrata e sem qualquer elemento de prova não é suficiente para a desconstituição do lançamento tributário. Não há fundamento fático que autoriza alteração ou cancelamento do lançamento original.*

**CANCELAMENTO DE ISENÇÃO.**

Documento assinado digitalmente em 17/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 23/12/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A discussão acerca do cancelamento da isenção se deu em processo administrativo próprio, apartado do Auto de Infração. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário o reexame dos motivos que ensejaram o ato cancelatório.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Inconformada, a recorrente, PRO MATRE DE JUAZEIRO, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio de instrumento de fls. 113/146, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1 – A conexão deste processo com os autos da Informação Fiscal nº 04.024.0/0001/2004;

2 – A suspensão desse Auto de Infração e de seu respectivo feito até o julgamento definitivo da ação ordinária nº 2006.33.05.001452;

3 – A nulidade do Acórdão recorrido, seja em razão de não terem sido devolvidos à recorrente seus Livros Razão e Diário do Período fiscalizado, seja em razão do não apensamento do presente Auto de Infração aos autos da Informação Fiscal 04.024.0/0001/2004

4 – Que seja, em razão do indeferimento das provas requeridas pela recorrente, determinada a remessa dos autos à instância *a quo*;

5 – Que seja declarada a nulidade do Auto de Infração impugnado, por ter sido lavrado na DRF em Feira de Santana e não na DRF em Juazeiro.

6 – Que seja declarado improcedente o AI em face da imunidade/isenção da recorrente.

7 – Que o termo inicial para cobrança só se dê a partir de quando for definitivamente julgada a ação ordinária nº 2006.33.00.001452, ou a partir de quando a recorrente foi intimada nos termos da r. decisão exarada pela Informação Fiscal nº 04.024.0/0001/2004, ou para retirar os excessos de cobrança, ou para declarar que a ilegalidade das multas, ou para que sejam excluídas as multas aplicadas

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 284, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### DO MÉRITO

Como se mostrará a seguir, a isenção de que trata o art. 55, da Lei 8.212/91, isenta as entidades apenas da cota patronal, presentes nos artigos 22 e 23, não se aplicando as demais, como a contribuição dos segurados empregados, de que tratam os presentes autos. Contudo, tendo em vista a relação destes autos com o processo de nº. 10530.004673/2008-60, faço as seguintes considerações.

O contribuinte apresentou extenso recurso voluntário com histórico analítico dos fatos processuais ocorridos no decorrer do procedimento de cancelamento do ato declaratório de isenção e afirma que aquela decisão não pode subsistir.

Haja vista que não houve descumprimento dos incisos VI e V do art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores. Em razão disso, far-se-á breve anotação com relação a imunidade condicionada constante na Constituição Federal.

A Recorrente sustenta que a autuação é indevida tendo em vista que é imune ao pagamento da contribuição previdenciária, nos termos do art. 195, parágrafo 7º da CF, *in verbis*:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

(...)

***§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*** (sem destaques no original)

Da leitura do artigo, verifica-se que as “*entidades beneficentes de assistência social*” precisam atender às exigências estabelecidas em lei para serem imunes à contribuição previdenciária.

Nesse diapasão, assim disciplinava a norma infralegal (art. 55 da Lei n. 8.212/91), vigente à época do fato gerador, *in verbis*:

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

**§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.**

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)*

*§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)*

*§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (sem destaques no original)*

Para que seja concedida a imunidade regulamentada pela supracitada norma, a entidade precisa atender às exigências contidas nos incisos I, II, III, IV e V do art. 55 da Lei n. 8.212/91.

Apesar de se tratar de imunidade, constante no art. 195, parágrafo 7º da CF, destacado alhures, percebe-se que ela é condicionada, e que os requisitos impostos na legislação são válidos e não podem ser excluídos da apreciação deste conselheiro.

Nesse sentido, veja-se o precedente do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

*I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune".*

*II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ 24-06-2005 PP-00040 EMENT VOL-02197-07 PP-01247 RDDT n. 120, 2005, p. 150-153)*

\*\*\*\*\*

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.**

*1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.*

*2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo.*

*3. O art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.752/1977 não afasta a obrigação de a entidade se adequar a novos regimes jurídicos pertinentes ao reconhecimento dos requisitos que levam à proteção pela imunidade tributária.*

*4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória. Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.*

*Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-01 PP-00015 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 178-183)*

Dessa forma, percebe-se que é obrigatório para reconhecimento do gozo da imunidade, o preenchimento de todos os requisitos acima, no entanto, no caso concreto, restaram desobedecidos os incisos IV e V, quais sejam:

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruem vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Afirma o recorrente que caberia a este colegiado também analisar a materialidade da questão que decorreu no cancelamento do Ato Declaratório.

Ocorre que o tema já fora debatido exaustivamente no âmbito administrativo e, mesmo que houvessem provas no presente processo, suficientes à análise de que ele requer, essa a matéria não poderia ser analisada, uma vez que o próprio contribuinte confessa que ajuizou Ação Ordinária de n. 2006.33.05.001452-0, na qual, à época da interposição de Recurso Voluntário, estava pendente de julgamento de Apelação interposta pelo próprio recorrente, em face da sentença judicial que negou o seu pleito.

Dessa forma, entendo que há atração da Súmula 01 do CARF, de observância obrigatória por parte deste conselho, já que no processo judicial, que pretende ver anulado o ato declaratório, está sendo analisado em última instância, as mesmas alegações de mérito do descumprimento dos incisos IV e V do art. 55 da Lei 8.212/91 aqui trazidas.

Logo, entendo que não merece provimento o recurso voluntário neste ponto.

### **DAS DEMAIS ALEGAÇÕES DO RECORRENTE**

Ultrapassado o mérito da questão da imunidade, o recorrente afirma que só podem ser cobrados tributos quando forem definitivamente julgados processo administrativo 10530.002786/2006-69 e Ação Ordinária 2006.33.05.001452-0, ou a partir de quando foi intimada da decisão final exarada na Informação Fiscal n. 04.024.0/0001/2004, argumento tal que não procede.

Como se sabe, o ato que cancela o Ato Declaratório de gozo da imunidade, é de natureza meramente declaratória e retroage ao tempo da verificação do ato que culminou no descumprimento dos requisitos legais para tanto.

A partir disso, tem a administração pública o prazo decadencial para lançar os tributos que o contribuinte deixou de recolher em razão da errônea informação de que determinada pessoa jurídica estava à margem da incidência do tributo.

Logo, deve ser observado o art. 150, parágrafo 4º do CTN ou mesmo o art. 173, II do mesmo *codex*.

Verifico que o sujeito passivo foi cientificado por via postal, com Aviso de Recebimento, fl. 62, em 27/12/2008 e o período cobrado é de 12/2003 a 12/2007, não havendo que se falar, portanto, em decadência, por quaisquer dos critérios do CTN.

Também afirma que a base de cálculo foi utilizada a maior e a recorrente não conseguiu fazer contraprova por cerceamento do direito de defesa. Ocorre que a base de cálculo sob exigência foi apurada pela própria contribuinte, em GFIP, e, no caso de as bases ali declaradas serem diversas da realidade, teve o contribuinte a oportunidade de juntar aos autos as provas necessárias para tanto, no decorrer do presente processo administrativo, não o tendo feito, não necessitando de diligência ou perícia para tanto.

Com relação aos juros aplicados, esta matéria é pacífica no âmbito deste conselho administrativo, sumulado no verbete n. 04, de observância obrigatória por parte deste conselheiro, razão pela qual, também não merece provimento o alegado.

### **DA MULTA APLICADA**

No que se referem às multas de mora e de ofício aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A 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 nº 8.212/91, trouxe 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 positiva o 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**.

### **DA MULTA APLICADA**

No que se referem às multas de mora e de ofício aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A 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 nº 8.212/91, trouxe 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 positiva o 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 provimento parcial** do 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.

Marcelo Magalhães Peixoto.