



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

Processo nº 10580.727269/2009-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.604 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2015
Matéria Entidade Beneficente de Assistência Social
Recorrente ASSOCIAÇÃO DE PROTEÇÃO À MATERNIDADE E À INFÂNCIA DE VERA CRUZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NECESSIDADE CUMPRIMENTO REQUISITOS PREVISTOS EM LEI ORDINÁRIA.

As entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam, à época dos fatos geradores, atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A ausência de requisição formal de reconhecimento de isenção e a carência do Ato Declaratório concessivo desautorizam o sujeito passivo ao auto-enquadramento como isento e à fruição do benefício tributário em realce.

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI N.º 8.212/1991. INAPLICABILIDADE DO ART. 14 DO CTN.

É rígida a posição do STF do sentido de que, quando a Constituição remete à lei, sem qualificá-la, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente” (*Contribuições - Custeio da Seguridade Social*. Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145). Nada impede que a Constituição crie uma regra geral (as limitações constitucionais ao poder de tributar são reguladas por lei complementar) e depois especifique exceções (a regulamentação do art. 195, § 7º, pode ser feita por lei ordinária). Posição adotada pelo STF (Ag. Reg. no RE nº 428.8150). Precedente da Câmara Superior (Acórdão nº 9202-002.420, Processo nº 13016.000954/2007-70; Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 07 de novembro de 2012).

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/

02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário devendo à multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, atender às disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Quanto ao mérito, restou decidido que as entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam, à época dos fatos geradores, atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91. A ausência de requisição formal de reconhecimento de isenção e a carência do Ato Declaratório concessivo desautorizam o sujeito passivo ao auto-enquadramento como isento e à fruição do benefício tributário em realce.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, THEODORO VICENTE AGOSTINHO e LEO MEIRELLES DO AMARAL.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 161 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de Auto de Infração (AI) referente às contribuições sociais previdenciárias destinadas à Seguridade Social, parte patronal; incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como àquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, referente ao período de 01/2006 a 13/2007, totalizando um montante de R\$1.790.210,99 (um milhão setecentos e noventa mil duzentos e dez reais e noventa e nove centavos).

Os fatos geradores deste Auto de Infração referem-se aos pagamentos das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, cujas contribuições em favor da Previdência Social, parte patronal, não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e também não recolhidas, haja vista que o contribuinte está sendo considerado como empresa normal, pois não possui Ato Declaratório de isenção previdenciária e também não o solicitou a Receita Federal do Brasil.

Constam desse processo os seguintes levantamentos:

- Fl1 (contribuição patronal CI sem GFIP), agrega as remunerações dos segurados contribuintes individuais (PCI), não declarados em GFIP e sujeito a multa de mora de 24%;*
- Fl2 (contribuição patronal CI sem GFIP), agrega as remunerações dos segurados contribuintes individuais (PCI), não declarados em GFIP e sujeito a multa de ofício de 75%;*
- FP1 (contribuição patronal empregado sem GFIP), agrega as remunerações dos segurados empregados (BC), não declarados em GFIP e sujeito à multa de mora de 24%;*
- FP2 (contribuição patronal empregado sem GFIP), agrega as remunerações dos segurados empregados (BC), não declarados em GFIP e sujeito a multa de ofício de 75%;*

Destaca-se que sobre o valor originário das contribuições previdenciárias foi aplicada em algumas competências a multa de mora de 24%, enquanto em outras a multa de ofício de 75%, em respeito à aplicação da legislação mais benéfica, cumprindo-se a determinação da alínea “c”, do inciso II, do art. 106, da Lei nº 5.172/66 (CTN – Código Tributário Nacional).

DA IMPUGNAÇÃO.

A empresa autuada apresentou impugnação em 15/12/2009, alegando, em síntese, que:

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 169 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

- Nulidade do acórdão por não constar o valor resultante da aplicação da legislação mais benéfica;

- Improcedência do argumento de que não faria jus à isenção em razão da não apresentação de ato declaratório de isenção previdenciária, posto que a certificação do cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 não tem eficácia constitutiva, mas declaratória.

- Relativamente ao período não coberto pelo CEBAS, entende que deve ser observado o disposto no § 5º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, na medida em que cerca de 90% (noventa por cento) dos atendimentos da recorrente ocorreria via SUS;

- Invoca ainda o cumprimento dos requisitos contidos no art. 14 do CTN.

É o relatório.

Voto

CONSELHEIRO RELATOR ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI

Entidade Beneficente. Alega a recorrente a improcedência do argumento de que não faria jus à isenção em razão da não apresentação de ato declaratório de isenção previdenciária, posto que a certificação do cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 não tem eficácia constitutiva, mas declaratória.

Refere-se a recorrente à imunidade relativa às contribuições previdenciárias, que foi estabelecida pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal:

Art. 195. (...)

*§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social **que atendam às exigências estabelecidas em lei.***

A recorrente afirmar atender ao que está previsto no inciso I do art. 55 da Lei no 8.212, de 1991, que estabelecia, dentre os requisitos necessários à isenção das contribuições previdenciárias, o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública federal e estadual ou do distrito federal ou municipal. Olvidou-se, no entanto, que *caput* prescreve a necessidade de atendimento cumulativo dos pressupostos indicados em seus incisos:

Ocorre que, independentemente da eficácia do ato declaratório, até a lavratura do auto de infração, a recorrente não possuía Ato Declaratório de isenção previdenciária e também não o havia solicitado à Receita Federal do Brasil, contrariando o exigido pelo § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91 (em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores aqui considerados):

Art. 55. (...)

§ 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.

O STJ já decidiu situação semelhante:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. CONDICIONAMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. RECURSO ESPECIAL.

1. Se o contribuinte não deu cumprimento ao comando do artigo 55, § 1º, da Lei 8.212/91 em relação aos exercícios de 1997/1998 não reveste a qualidade de "isento" devendo, pois, pagar as contribuições sociais inadimplidas.

2. Às entidades cabe o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para que possam usufruir da isenção pleiteada. É do conhecimento médio de quem trilha a seara do direito tributário que, relativamente às regras de isenção, a interpretação deve ser literal nos termos do artigo 111 do CTN. Saliente-se, outrossim, a precariedade da "isenção" sob comento, ou seja, a entidade encontra-se sujeita à verificação pelo INSS, do cumprimento de todas as condições legais necessárias à outorga ou permanência no gozo da isenção.

3. In casu, a recorrida, no período em que as contribuições lhe foram cobradas, não se encontrava amparada pela isenção em face do não-cumprimento do requisito inserto no artigo 55, § 1º, da Lei 8.212/91.

4. Recurso especial provido.

(REsp 463.335/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2003, DJ 17/12/2004, p. 419)

(destaques nossos)

Portanto, dispondo a Lei nº 8.212/91 sobre a necessidade de requerimento do benefício fiscal ao INSS (art. 55, § 1º), o argumento da recorrente mostra-se por demais superficial.

Aduz ainda que, relativamente ao período não coberto pelo CEBAS, entende que deve ser observado o disposto no § 5º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, na medida em que cerca de 90% (noventa por cento) dos atendimentos da recorrente ocorreria via SUS.

Como visto no Relatório, o fundamento para o lançamento foi a falta de solicitação da isenção e não a cobertura por CEBAS. Ademais, apenas a título de argumentação, a recorrente apenas anexa documento comprobatório de sua utilidade pública municipal, sem comprovar sua utilidade pública federal, necessária para o reconhecimento de isenção, conforme art. 55 da Lei 8.212/91, bem como apresenta CEBAS válido somente a partir de 26/10/2006, não abarcando todas as competências lançadas no presente auto de infração (excluídas as competências 01/2006 a 09/2006 e maior parte da competência 10/2006). Acrescente-se que, nos termos do citado § 7º do art. 195 da Constituição Federal, devem ser atendidas as exigências estabelecidas em lei.

Imunidade/Isenção. Art. 14 do CTN. A recorrente invocou o cumprimento dos requisitos contidos no art. 14 do CTN.

Argumenta que a imunidade estabelecida no § 7º do art. 195 somente poderia estar condicionada a requisitos estabelecidos em lei complementar (artigo 146, II, da CF), no

caso, teria incidência apenas as condições estabelecidas no artigo 14 do CTN, que é lei complementar no sentido “material”.

Quanto a tal argumentação, pedimos vênias para seguir a orientação adotada pelo Conselheiro Elias Sampaio Freire, relator do Recurso Especial 255.559, acórdão 9202-002.420 (processo 13016.000954/2007-70, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 07 de novembro de 2012).

Dispõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Como se vê, o regramento invocado pela recorrente refere-se à imunidade de impostos. Para as entidades beneficentes de assistência social, a Constituição concedeu

imunidade/isenção das contribuições para a seguridade social desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei.

Não é verdade que o § 7º do art. 195 da Constituição, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regulamentado por lei complementar (art. 14 do Código Tributário Nacional). Conforme nos ensina Leandro Paulsen, “é rígida a posição do STF do sentido de que, quando a Constituição remete à lei, sem qualificá-la, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente” (*Contribuições – Custeio da Seguridade Social*. Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145)

Não se nega que, quanto à matéria, houve o reconhecimento da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 566.622 (tema 32), o que demonstra que não se trata de questão fechada:

Recurso REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior.

(RE 566622 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 21/02/2008, DJe-074 DIVULG 24-04-2008 PUBLIC 25-04-2008 EMENT VOL-02316-09 PP-01919)

Tema 32 - Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

No entanto, alinha-se o presente voto com a posição adotada pelo próprio STF por ocasião do julgamento do Ag. Reg. no RE nº 428.8150, no qual decidiu-se que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária:

EMENTA:

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)

Nada impede que a Constituição crie uma regra geral (lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar) e estabeleça exceções (como a regulamentação do art. 195, § 7º, por lei ordinária).

Desta forma, impõe-se às entidades beneficentes de assistência social que cumpram os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a fim de que possam ser consideradas isentas/imunes das contribuições para a seguridade social.

Portanto, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c” não se confunde com a imunidade prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição Federal. Esta incide sobre contribuições sociais para a seguridade social e aquela sobre impostos. Além disso, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, pode ser regulamentada por lei ordinária, como no caso, pela Lei 8.212/91, não havendo necessidade, nesta hipótese, de regulamentação por meio de lei complementar.

Destarte, as entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam – à época dos fatos geradores atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Multas. Direito Intertemporal. Alega a recorrente a nulidade do acórdão por não constar o valor resultante da aplicação da legislação mais benéfica.

Não há qualquer nulidade no acórdão vergastado, até porque o valor está indicado no próprio auto de infração, mas entendemos que a retroatividade benigna não foi aplicada de maneira adequada. Vejamos.

O art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

- 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- 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) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta 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;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- 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)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit*

actum, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, 'c' do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

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).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em parte das competências.**

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator