



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

Processo nº 12269.000042/2008-44
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.215 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2014
Matéria NFLD - Contribuições Previdenciárias
Recorrente ASSOCIAÇÃO BENEFICIENTE E DE ASSISTÊNCIA EDUCACIONAL DO RIO GRANDE DO SUL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/09/2007

NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a(s) antiga(s) em comparação com a(s) determinada(s) pela nova legislação.

ISENÇÃO - ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Não é suficiente que o sujeito passivo disponha apenas de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fazer jus à isenção em tela, sendo necessário também que comprove o atendimento dos demais requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADES. FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles

Silvério. Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.140.034-1, a qual exige contribuições sociais a cargo da empresa e as contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados, destinadas ao custeio Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESC E SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Nesse sentido, informa o Relatório Fiscal de fls. 41 a 43 que: *“O fato gerador da obrigação previdenciária, foi levantado com base nas remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais lançadas nas folhas de pagamento e declaradas em GFIP — Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social.”*

Por ter o sujeito passivo disponibilizado arquivos das GFIPs antes da constituição do crédito, a multa foi reduzida, nos termos da legislação vigente.

O sujeito passivo apresentou impugnação sustentando, em síntese, a ilegalidade da inclusão dos valores pagos a título de reembolso de despesas na base de cálculo das contribuições previdenciárias, por se tratar de entidade devidamente reconhecida imune pelo Ministério da Previdência Social, através da emissão do certificado de assistência social; alega também que se encontra dispensada de recolher contribuições previdenciárias. Finalizando a sua defesa, argumenta a não sujeição ao recolhimento das contribuições destinadas a INCRA, SESC, SEBRAE e Salário-Educação.

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação e consequentemente manteve a integralidade da autuação.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera, após acrescentar alegação que defende a necessidade da redução da multa em decorrência da aplicação da retroativa de norma mais benéfica, os argumentos já despendidos anteriormente.

Na assentada de 21 de junho de 2012 esse E. Turma converteu o julgamento em diligência fim de que a autoridade fiscal informasse nesses autos acerca da existência de processo administrativo que pleiteia o reconhecimento da isenção.

Às fl. 468 a autoridade fiscal informa que possui processo administrativo, protocolado em 24/04/2009, referente a requerimento de reconhecimento de isenção de contribuições sociais, o qual está sendo tratado no expediente nº 11080.002831/2009-36 e foi indeferido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária — SEORT/DRF/POA, em 31/07/2012.

Informa, ademais, que o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade a qual está pendente de julgamento. Às fl. 553 o sujeito passivo se manifestou relatando os mesmos fatos trazidos pela autoridade fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Multa

Em sede preliminar, alega o sujeito passivo a necessidade da redução da multa em decorrência da aplicação da retroativa de norma mais benéfica.

Nessa questão acolho a irresignação do sujeito passivo em relação ao excesso da multa aplicada.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106, do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 *caput* acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Isenção

Em relação ao mérito, sustenta o sujeito passivo que a D. Fiscalização não observou no momento da lavratura da notificação a natureza de entidade beneficente e assistencial da empresa, reconhecida pelo Ministério da Previdência Social, por meio da emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o que seria, a seu ver, suficiente para lhe conferir o direito à isenção do recolhimento das contribuições previdenciárias.

Da análise dos autos, verifica-se que a controvérsia principal suscitada na presente causa põe em discussão o exame sobre o reconhecimento, ou não, em favor do sujeito passivo do direito à isenção sobre as contribuições previdenciárias, na hipótese de entidade beneficente.

Assim, para uma melhor elucidação da questão jurídica em julgamento, imperioso se faz analisar todo o arcabouço legislativo fiscal que disciplinava, à época dos fatos, as condições necessárias para o reconhecimento do direito da isenção em questão.

Observando a regra contemplada no artigo 144 do CTN, lembro que, na época dos fatos geradores, o ordenamento jurídico disciplinador do direito a isenção da entidade beneficente era regulamentado pela Lei nº 8.212/91 e, em nível infralegal, pelo Decreto nº 3.048/99.

O artigo 55 da Lei nº 8.212/91 (revogado pela MP nº 466/2008, convertida na Lei nº 12.101/09), estabelecia que a entidade beneficente que pretendesse obter o reconhecimento do direito a isenção deveria necessariamente preencher os seguintes requisitos legais:

“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;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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

§ 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.

(...)”

Analisando todos os pressupostos legais supramencionados, constatei, *in casu*, que o sujeito passivo apenas comprovou o cumprimento da exigência prevista no inciso II, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, com a juntada do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedido pelo Ministério da Previdência Social.

O fato de deter o Certificado, a meu ver, não supre o atendimento de todos os requisitos previstos na legislação tributária. Nesse sentido vem se consolidando a jurisprudência do CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO. Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas a e b, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência. PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO COTA PATRONAL. REQUISITOS. NECESSIDADE ATO DECLARATÓRIO. Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a contribuinte - entidade beneficente de assistência social - que cumprir, cumulativamente, os requisitos inscritos na legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, in casu, o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, devendo, igualmente, requerer aludido benefício mediante emissão de Ato Declaratório. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 2401-003.622, Relator Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7o, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991. A imunidade (isenção) tem de ser requerida ao Fisco, não sendo automática, conforme preceitua o §1º do art. 55 da Lei 8.212/91. No mesmo artigo, a Lei permite que o Fisco cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto no artigo. Como verificou-se o descumprimento dos requisitos para o benefício fiscal, já que a Recorrente não promoveu a assistência social beneficente a menores ou a pessoas carentes, foi proposto o

indeferimento do pedido de reconhecimento da isenção. LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE ATO INDEFERINDO PEDIDO RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO. Poderá ser realizado o lançamento das diferenças de contribuições previdenciárias destinado a prevenir a decadência, mesmo que haja discussão judicial ou administrativa da matéria. IMUNIDADE/ISENÇÃO. PERSONALIDADE JURÍDICA. A concessão de imunidade a uma pessoa jurídica não é extensiva à outra empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja por aquela mantida ou controlada, conforme redação do §2º do art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, atualmente substituído pelo art. 30 da Lei 12.101/2009. IMUNIDADE/ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. A legislação que trata de imunidade das contribuições sociais deve ser interpretada em consonância com as normas constitucionais de 1988. CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES/TERCEIROS. ARRECADAÇÃO. A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007). MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%. Recurso Voluntário Provido em Parte.(Acórdão nº 2402-004.162, Relator Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Exercício: 1998 NORMAS GERAIS. NULIDADE. HIPÓTESES. LEGISLAÇÃO. O Decreto 70.235/1972 determina que são nulos: a) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e b) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. No presente caso, a acusação referente ao II, Art. 55 da Lei 8.212/1991 é clara, não indo de encontro a nenhuma das hipóteses de nulidade determinadas na legislação, motivo da análise do mérito da questão. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPETÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. CANCELAMENTO. ISENÇÃO. A Lei 8.212/1991 determina que fica isenta das contribuições de que tratam seus Arts. 22 e 23 a entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos cumulativamente expostos em seu Art. 55. No mesmo artigo, a Lei expressa que o Fisco cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto no artigo. Como, na ótica do Fisco, verificou-se o descumprimento dos requisitos para o benefício fiscal, foi proposto o cancelamento da isenção. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIAS. CONCESSÃO DE CERTIFICADO. OBTENÇÃO, MANUTENÇÃO, CANCELAMENTO DE ISENÇÃO. LEGISLAÇÕES DISTINTAS. A Lei 8.472/1999 é a legislação que determina que o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) é o órgão competente para emissão de decisões sobre deferimento ou indeferimento dos pedidos de

concessão ou renovação do Registro e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, relacionando os requisitos para tanto. A Lei 8.212/1991 é a legislação que determina os requisitos para a obtenção da isenção das contribuições de que tratam seus Arts. 22 e 23, relacionando os requisitos para tanto em seu Art. 55. Conseqüentemente, o desrespeito às determinações constantes da Lei 8.472/1999 fundamentam o indeferimento ou a cassação Registro e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, após o devido processo legal. No presente caso, requisitos constantes da Lei 8.472/1999 serviram para fundamentar o pleito do Fisco para cancelamento da isenção, o que não é possível, pois os mesmo serviriam, em tese, para a cassação do certificado, somente, e o órgão competente para a emissão da decisão é o CNAS. NORMAS GERAIS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUMENTOS NA DEFESA. ANÁLISE. PRAZO. Não há nulidade na emissão da decisão de primeira instância, pois todos os argumentos constantes da impugnação foram devidamente analisados e decididos. Os prazos para apresentações de defesa e recurso são os determinados na legislação, não existindo cerceamento de defesa pelas suas observações. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. REQUISITOS. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI. 8.212/1991. OBSERVÂNCIA. A Constituição Federal (CF/1988) determina, § 7º, Art. 195, que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. O Código Tributário Nacional (CTN), em seus Arts. 9º e 14º, referem-se a imunidade tributária quanto a impostos, espécie do gênero tributo, assim como as contribuições. Conseqüentemente, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas na Lei 8.212/1991. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. PROMOÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE. COMPROVAÇÃO. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/1991 a entidade beneficente de assistência social que promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes. No presente caso, o próprio Fisco atesta que a recorrente promoveu assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes. Assim, como não há - na legislação que lista os requisitos para a isenção (8.212/1991) - quantidade, valor, porcentagens definidas, há razão no recurso da recorrente, pois está demonstrada a promoção determinada na legislação. Portanto - sem prejuízo de verificação do cumprimento dos requisitos para o deferimento ou a manutenção do CEBAS, pelo órgão competente, o CNAS - não há razão no argumento do Fisco sobre o descumprimento do requisito determinado no inciso III, do Art. 55 da Lei 8.212/1991. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. VANTAGENS OU BENEFÍCIOS A DIRETORES, CONSELHEIROS, SÓCIOS, INSTITUIDORES OU BENFEITORES. COMPROVAÇÃO. Fica isenta das

contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/1991 a entidade beneficente de assistência social que não conceda a diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração ou usufruto de vantagens ou benefícios a qualquer título. Vantagens e benefícios são características de algo privilegiado. No presente caso, há a demonstração de vantagem (privilégio) concedido a diretor, correto motivo para o cancelamento da isenção. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. RESULTADO OPERACIONAL. APLICAÇÃO INTEGRAL. OBJETO INSTITUCIONAL. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/1991 a entidade beneficente de assistência social que Aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão competente, relatório circunstanciado de suas atividades. No presente caso, valores foram destinado a entidade, diminuindo seu resultado operacional, correto motivo para o cancelamento da isenção. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 2301-003.847, Relator Conselheiro Marcelo Oliveira).

Com a realização da diligência restou comprovado que há pedido de reconhecimento de isenção, porém protocolado em 24/04/2009 (PAF nº 11080.002831/2009-36). Ou seja, ainda que seja reconhecida a isenção naqueles autos, não albergará o período em discussão nestes autos, qual seja, 01/11/2005 a 30/09/2007.

À vista da legislação acima transcrita, não é possível obter o reconhecimento do direito da isenção apenas com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, em desconspasso com o regramento contido no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Em outras palavras, não é suficiente que o sujeito passivo disponha apenas de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fazer jus à isenção em tela, mas é necessário também que comprove o atendimento aos demais requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Diante da patente ausência de comprovação de todos os requisitos previstos nos incisos I, III, IV e §1º da Lei nº 8.212/91, não há como prosperar o argumento de que o sujeito passivo encontrava-se, à época dos fatos geradores, dispensada de recolher as contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, cabe esclarecer que, embora o sujeito passivo estivesse formalmente constituído como sociedade beneficente de assistência educacional, isso, no entanto, não é, para todos os efeitos da legislação fiscal, suficiente para reconhecer o direito de isenção das contribuições previdenciárias.

Dessa forma, para fazer jus à benesse contida no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, deveria ter o sujeito passivo providenciado todas as exigências previstas nesse dispositivo, o que não o fez.

Por essa razão, mantenho, tal como lançado no NFLD nº 37.140.034-1, a constituição do crédito tributário a título de contribuição previdenciária, na medida em que não restou devidamente comprovado, *in casu*, o preenchimento dos requisitos então analisados.

Contribuições de Terceiros

Da mesma forma, também não acolho os argumentos sobre a inexigibilidade das contribuições destinadas a FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE, já que a matéria de defesa alegada demanda apreciação sob ponto de vista da constitucionalidade da lei tributária, o que é vedado por este E. Tribunal, conforme dispõe a súmula CARF nº 2, *verbis*:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Ante o exposto, **VOTO** no sentido de **CONHECER** o recurso voluntário e, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para determinar, se mais benéfica ao contribuinte, que a multa seja calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Adriano Gonzales Silvério - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) 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).

*III - para pagamento do crédito **inscrito em Dívida Ativa:***

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se

refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

...

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

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

*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 inexistente**.*

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

O relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

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

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

...

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

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escrever livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embarço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. *Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**).

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto pela negativa de provimento do recurso nesta questão, para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, como ocorre de ofício pela autoridade executora do acórdão, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme determinado pela legislação atual.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, acompanho o relator em seu voto, exceto quanto à questão da multa, em que nego provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira