



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

**Processo n°** 12898.001143/2009-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.195 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** FUNCAÇÃO TÉCNICO EDUCACIONAL SOUZA MARQUES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA**

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

**IMUNIDADE. ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI N. 8.212/91. CANCELAMENTO.**

A imunidade da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, conforme o art. 195, § 7º, da Constituição, tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação ordinária.

**MATÉRIA CONSTITUCIONAL.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 2 do CARF.

**MULTA. RECÁLCULO. RETROATIVIDADE BENIGNA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ART. 35 DA LEI 8.212/91. ALTERAÇÕES DECORRENTES DA LEI 11.941/09. ART. 35-A. COMPARATIVO ENTRE MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. NATUREZA DIVERSA.**

Impõe-se o recálculo da multa de mora aplicada para as competências anteriores à 12/2008, na forma do art. 61 da Lei 9.430/96, em razão do advento da Lei 11.941/09, que incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 17/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/09

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do colegiado, em preliminar: por maioria de votos, em reconhecer a decadência no período de 01/2004 a 07/2004, nos termos do art.150, § 4º do CTN, vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. No Mérito: por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado 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). 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 Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 12-50.799, fls. 127/1011, que julgou improcedente a Impugnação apresentada para manter o crédito tributário exigido no AI DEBCAD 37.211.584-5, no valor de R\$ 1.312.958,45 (um milhão trezentos e doze mil novecentos e cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos), referente a **contribuições destinadas a terceiros**.

O Auto de Infração abrange o período de 01/2004 a 12/2004, inclusive 13º salário, tendo sido lavrado em 27/08/2009 e cientificado o contribuinte em 28/08/2009. A base de cálculo foi apurada a partir das remunerações dos segurados empregados não declarados em GFIP.

Afirma a autoridade lançadora que a empresa teve contra si lavrado Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, fl. 155 (do processo principal 12899.001144/2009-51), já devidamente julgada pela RPS, fl. 156/161 (do processo principal 12899.001144/2009-51), e pelo então Segundo Conselho de Contribuintes, fl. 165/167 (do processo principal 12899.001144/2009-51).

Segundo Relatório Fiscal, fls. 60/70, *in verbis*:

### 2 – PERÍODO DO DEBITO E LEVANTAMENTO

#### 2.1 – Debito período de 01/2004 a 13/2004

#### 2.2 – Levantamento:

*FP – remunerações dos segurados empregados não declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP, sem redução de multa de mora prevista no parágrafo 4º do art. 35 da Lei 8.212/91 (acrescentados pela Lei 9.876/99) período de 01/2003 a 13/2003.*

*CON – base lançamento contábil na conta 31201001 – Salário Pessoal Administrativo, relativo a remunerações dos segurados empregados não declarados em GFIP, sem redução de multa de mora prevista no parágrafo 4º do art. 35 da Lei 8.212/91 (acrescentados pela Lei 9.876/99) competência 11/2004.*

### 4 – FATO GERADOR

*Os fatos geradores do presente Auto de Infração foram:*

- a) *As remunerações de segurados empregados, apuradas através das folhas de pagamento, dos lançamentos contábeis nas contas 31101001 – Salário de Professores, 321101001 – Salário Pessoal Administrativo, 31101006 – Férias, 32101006 – Férias escrituradas no Livro Diário n. 31 registro 25460, Livro Diário n. 32 registro 025461, Livro*

*Diário n. 33 registro 25462 todos os registros datados de 18/08/2005 do Registro Civil de Pessoas Jurídicas – RCPJ.*

#### **5 – DESCRIÇÃO DOS FATOS E DO DEBITO**

(...)

*5.2 – O sujeito passivo classifica-se no FPAS 639 – Entidades Beneficentes de Assistência Social entretanto em 19/04/2005 foi expedido Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n. 002/2005 com a seguinte declaração de cancelamento:*

*DELCARO CANCELADA, com base no disposto no parágrafo 8º, artigo 206, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999, a partir de 01/01/1994, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8212, de 24 de julho de 1991, concedida à entidade FUNÇÃO TECNICO EDUCACIONAL SOUZA MARQUES, acima identificada, por infração ao parágrafo 3º do artigo 195 da Constituição Federal e ao(s) incisos III e V, do artigo 55 da lei 8212, de 1991, combinado com o artigo 206 do RPS, pelos motivos especificados na informação fiscal anexa.*

*5.3 – Inconformado com o fato o sujeito passivo recorre a 4ª CaJ – Quarta Câmara de Julgamento que analisa o recurso e conclui, assim transcrito a seguir:*

*N do(a) Acórdão: 1868/2006*

*Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Quarta Câmara de Julgamento do CRPS, em CONHECER DO RECURSO E NEGAR-LHE PROVIMENTO POR UNANIMIDADE, de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação.*

*5.4 – Diante da decisão da 4ª CaJ em 27/03/2007 a empresa protocola Pedido de Revisão do Acórdão 1868/2006, e através do Despacho n. 206-260/08 do Presidente da Sexta Camara do Segundo Conselho de Contribuintes decide “REJEITAR o pedido de revisão formulado”, datado de 15/08/2008.*

*5.5 – Diante do exposto a presente ação fiscal tem por objetivo apurar créditos previdenciários devido a PERDA DO DIREITO A ISENÇÃO PATRONAL.*

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe, fls. 78/82.

#### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 11ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, DRJ/RJ1, prolatou o Acórdão nº 12-50.799, fls. 127/132, julgando pela procedência do lançamento, conforme se percebe da ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS.**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AOS TERCEIROS  
INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS  
SEGURADOS EMPREGADOS.**

*Devida contribuição social destinada aos Terceiros a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços.*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA**

*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a Fundação Técnico Educacional Souza Marques interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 137/186, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Por preencher os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, goza da imunidade constante do art. 195, parágrafo 7º da CF/88;
2. É entidade beneficente de assistência social;
3. As imunidades devem ser objeto de lei complementar por se tratar de normas gerais em matéria tributária;
4. A inconstitucionalidade do Salário Educação e a necessidade de sua regulamentação por intermédio de lei complementar;
5. A inconstitucionalidade da Lei 9.424/96;
6. A inconstitucionalidade do INCRA por se tratar de empresa urbana;
7. Inconstitucionalidade da contribuição ao SESC e ao SEBRAE;
8. A inconstitucionalidade e ilegalidade da multa.
9. A inconstitucionalidade e ilegalidade da Taxa Selic

É o relatório.

Documento assinado digitalmente em 2009-08-24 20:00:02 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/09

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fls. 134 e 230, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

### DA DECADÊNCIA

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

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

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

*CTN - Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)*

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

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

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

*CF/88 - Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria*

*constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

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

Com relação a esse fato, percebe-se que a DRJ analisou a matéria e, no entanto, interpretou a questão de forma diversa da aplicada pela jurisprudência deste conselho. Segundo eles, *o tributo cobrado por meio do presente auto de infração é distinto dos tributos recolhidos no campo 'Valor do INSS', não podendo utilizar os recolhimentos feitos neste campo para aferir a decadência em relação aos tributos devidos aos chamados Terceiros. Dessa forma, como o presente crédito tributário foi constituído em 28/08/2009 e não há pagamento quanto aos valores devidos a terceiros, campo valor de outras entidades, da GPS - Guia da Previdência Social, nas competências 01/2004 a 07/2004, aplica-se a regra contida no art. 173, I do CTN. Conforme se percebe da fl. 131.*

No processo conexo, 12898.001144/2009-51, em que está posta a exigibilidade das contribuições da parte patronal, foi verificado que houve recolhimento nas competências 01/2004 a 04/2004, tendo sido, inclusive, reconhecida a decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, conforme se percebe na fl. 735/736.

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

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

O período de apuração compreendeu as competências 01/2004 a 12/2004, inclusive o 13º salário. A notificação ocorreu em 28/08/2009. Logo, o prazo decadencial ocorreu em relação ao período de 01/2004 a 07/2004, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme explicado.

## **DO MÉRITO**

### **DA IMUNIDADE CONDICIONADA**

Para ser considerada imune das contribuições sociais previdenciárias, a entidade beneficente de assistência social deverá cumprir, cumulativamente, os requisitos elencados pelo art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, e ser reconhecida como tal por Ato Declaratório expedido pela RFB em atendimento ao parágrafo primeiro do art. 55 da Lei 8.212/91.

Afirma o recorrente que por preencher os requisitos do art. 14 do CTN, estaria automaticamente imune à quota patronal das contribuições previdenciárias, afora o fato de os requisitos para o gozo dessa cláusula de incompetência tributária não poderem ser objeto de normatização por lei complementar.

No entanto, cumpre esclarecer que o preenchimento dos requisitos dispostos em lei ordinária são legítimos, conforme jurisprudência mansa e pacífica deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Para tanto, colaciona-se precedente do STJ que ilustra o entendimento:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ENTIDADE BENEFICENTE EDUCACIONAL E ASSISTENCIAL. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CARÁTER BENEFICENTE ASSISTENCIAL. AUSÊNCIA DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS. ENTENDIMENTO DA CORTE A QUO, COM BASE EM DOCUMENTOS E PROVAS DOS AUTOS. CEBAS. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA. DIREITO ADQUIRIDO. DECRETO-LEI 1.522/1977. INEXISTÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NESTA INSTÂNCIA. SÚMULA 7/STJ.*

*1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado no sentido de que não há cerceamento de defesa quando o julgador considera desnecessária a produção de prova, mediante a existência nos autos de elementos suficientes para a formação de seu convencimento. Incidência da Súmula 7/STJ.*

*2. A Corte local afirmou que não foram preenchidos todos os requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária. Incidência da Súmula 7/STJ.*

*3. "É pacífica nesta Corte a orientação de que a imunidade da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, conforme o art. 195, § 7º, da Constituição, **tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação superveniente.** Incidência da Súmula 352/STJ." (AgRg no REsp 848.126/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 10/2/2009, DJe 19/3/2009-grifo nosso) Agravo regimental improvido.*

*(AgRg no AREsp 75.714/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 04/03/2013)*

No caso da recorrente, ela teve contra si exarado Ato Cancelatório de Isenção, fl. 155 (do processo principal 12899.001144/2009-51), que foi devidamente processado e oportunizada a defesa, que foi devidamente analisada pela 4ª Câmara de Julgamento, fl. 156/161 (do processo principal 12899.001144/2009-51), que negou provimento ao recurso, conforme o Acórdão 1868/2006, informado pela autoridade fiscal, por descumprimento dos requisitos dos incisos III (promover, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência) e V (aplicar 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) do art. 55 da Lei 8.212/91.

A recorrente, inclusive, requereu a reforma do acórdão, através da petição de fls. 162/164 (do processo principal 12899.001144/2009-51), o qual foi rejeitado pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Despacho 206-260/08, conforme fls. 165/167 (do processo principal 12899.001144/2009-51).

### **DA INCONSTITUCIONALIDADE ALEGADA**

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

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

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

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

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

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

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

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

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

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

Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações que inconstitucionalidade se não estiverem às exceções acima.

### **DO RECÁLCULO DA MULTA**

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 determina 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, conheço o Recurso Voluntário para, preliminarmente, reconhecer a decadência no período de 01/2004 a 07/2004, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, e, no mérito, 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