



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

Processo n° 12898.001146/2009-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.197 – 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 n° 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, art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e dos contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas 'a' e 'b', da Lei n. 8.212/91.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula n° 2 do CARF.

MULTA. RECÁLCULO. RETROATIVIDADE BENIGNA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ART. 35 DA LEI 8.212/91. ALTERAÇÕES DECORRENTES DA LEI 11.941/09. 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, limitada a 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, em preliminar: por maioria de votos, em reconhecer a decadência no período de 05/2004 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. 12-50.801, fls. 147/156, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada para exonerar parte do crédito tributário exigido no AI DEBCAD 37.211.587-0, no valor de R\$ 94.396,88 (noventa e quatro mil trezentos e noventa e seis reais e oitenta e oito centavos), em razão do reconhecimento da decadência, nos termos do parágrafo 4º do Art. 150 do CTN, para as competências 01/2004 a 04/2004, nos quais foi verificado o recolhimento parcial.

Uma vez que as provas estão presentes no processo principal, a este apenso, processo n. 12898.001144/2009-51, sempre que se fizer remissão a tais provas no corpo deste relatório e voto, as folhas nele indicadas serão aquelas do processo principal.

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, e almeja o recolhimento de contribuições previdenciárias, **parte empregado e contribuinte individual**, uma vez que a empresa teve contra si lavrado Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, fl. 155, o qual foi devidamente julgado pelo CRPS fls. 156/161 e pelo Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 165/167.

Segundo Relatório Fiscal, fls. 60/71, *in verbis*:

1 – INTRODUÇÃO

1.1 – O presente relatório é parte integrante do documento de numero supracitado que engloba as contribuições previstas no art. 11, parágrafo único, alínea 'c', da Lei n. 8.212/91. Tem por objeto a narrativa dos fatos que ensejaram o lançamento das contribuições apuradas em ação fiscal. Em atenção ao devido processo legal e de forma a permitir o contraditório a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito previdenciário e a lhe conferir os atributos de certeza e liquidez, essenciais a eventual execução fiscal.

1.2 – O sujeito passivo, conforme identificado em epígrafe, está sendo autuado no montante de R\$ 94.369,88 (noventa e quatro mil trezentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos), que engloba as contribuições previstas no artigo 20, observado o disposto no artigo 28 e artigo 21 da Lei 8212 de 24/07/1999, alterada pela Lei 9.876, de 26/11/1999 e art. 4º da Lei 10.666 de 08/05/2003, sendo:

1.2.1 – a cargo da empresa pelo fato da não identificação do desconto referente a contribuição na alíquota mínima de 8%, sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

1.2.2 – a cargo da empresa pelo fato de não ter efetuado o desconto, contribuição de 11% sobre as remunerações pagas,

devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, observado o limite mensal de contribuição.

2 – PERÍODO DO DEBITO E LEVANTAMENTO

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

2.2 – Levantamento:

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 (acrescentado pela Lei 0.876/99) competência 11/2004.

CII – remunerações dos segurados contribuintes individuais identificados pela apresentação do documento contábil que originou o lançamento, não declaradas em GFIP, sem redução de multa de mora prevista no parágrafo 4º do art. 35 da Lei 8.212/91 (acrescentado pela Lei 9.876/99) período de 01/2003 a 11/2003.

CIN – remunerações dos segurados contribuintes individuais relativos aos lançamentos contábeis, sem a respectiva apresentação do documento que originou o lançamento, não declarada em GFIP, sem redução de multa de mora prevista no parágrafo 4º do art. 35 da Lei 8.212/91 (acrescentado pela Lei 9.876/99) período de 01/2003 a 12/2003.

4 – FATO GERADOR

4.1. – os fatos geradores do presente Auto de Infração foram:

a) remunerações de segurados empregados, apurados através das folhas de pagamento...

b) remunerações de segurados contribuintes individuais prestadores de serviços, apuradas através do Livro Diário...

(...)

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:

DECLARO 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 Câmara 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.

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 12-50.801, fls. 117/156, acolhendo parcialmente a impugnação para exonerar o crédito tributário em razão de se ter operado a decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, nas competências em que foi constatado o adiantamento de contribuição, quais sejam: 01/2004 a 04/2004.

O julgado foi assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS.**

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

PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA EM PARTE.

Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Quando não há pagamento antecipado, ou na hipótese de fraude, dolo ou simulação, aplica-se a regra geral.

IMUNIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO.

Ato cancelatório da isenção oriundo de processo administrativo autoriza o lançamento das contribuições sociais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e dos contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas 'a' e 'b' da Lei n. 8.212/91.

REVISÃO DE OFÍCIO.

A Administração tem o poder-dever de revisar seus atos quando praticados em desatendimento ao ordenamento jurídico vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ analisou a decadência, de forma isolada, verificando se houve ou não o pagamento parcial das contribuições previdenciárias para cada competência lançada.

Conforme verificado na fl. 152/153, teria havido recolhimento apenas na matriz nas competências de 01/2004, 02/2004, 03/2004, 04/2004, razão pela qual aplicaram o art. 150, parágrafo 4º do CTN. Para as demais não restou reconhecida a decadência, aplicando-se o art. 173, I, do CTN.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Fundação Técnico Educacional Souza Marques interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 168/206, 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 da contribuição previdenciária incidente sobre serviço prestado por cooperativa de trabalho por ter sido inserida no mundo jurídico por meio de Lei Ordinária, quando na verdade, deveria tê-lo sido feito por Lei Complementar;
5. A inconstitucionalidade e ilegalidade da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fls.761, 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.

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.

Analisando os autos, percebo que a própria DRJ analisou a questão do pagamento parcial e constatou em diversas competências, que este ocorreu nos meses de 01/2004 a 04/2004, meses em que foi constatado o adiantamento do pagamento, consequentemente, aplicando o art. 150, parágrafo 4º do CTN, tendo recorrido de ofício desta parte.

O período de apuração compreendeu as competências 01/2004 a 12/2004, inclusive o 13º salário. As competências de 05/2004 a 07/2004, não foram declaradas como abarcadas pela decadência. Conforme já exposto, no entanto, entendo que por ter havido pagamento nas demais competências, estes são aptos a ensejar a aplicação do Art. 150, parágrafo 4º do CTN. A notificação ocorreu em 28/08/2009. Logo, o prazo decadencial ocorreu não só em relação ao período de 01/2004 a 04/2004, mas também, de 05/2004 a 07/2004 nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme explanado.

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), que foi devidamente processado e oportunizada a defesa, que foi devidamente analisada pela 4ª Câmara de Julgamento, fl. 156/161 (do processo principal), 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) o qual foi rejeitado pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Despacho 206-260/08, conforme fls. 165/167 (do processo principal).

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 reconhecer a decadência, no período de 05/2004 a 07/2004 e, no mérito, dar parcial provimento 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.