



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13016.000954/2007-70
Recurso n° 255.559 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-002.420 – 2ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria ISENÇÃO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E ASSOCIAÇÃO COMUNITÁRIA DE EDUCAÇÃO E AÇÃO SOCIAL DE NOVA PRATA - ACEASNOP
FAZENDA NACIONAL E ASSOCIAÇÃO COMUNITÁRIA DE EDUCAÇÃO E AÇÃO SOCIAL DE NOVA PRATA - ACEASNOP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 30/11/2007

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.

Recurso especial do contribuinte negado.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REGRA APLICÁVEL.

O Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do Contribuinte.

Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.
Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 19/11/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional e o contribuinte, inconformados com o decidido no Acórdão n.º 2403-00.067, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção em 08/07/2010, interpuseram, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, nas preliminares, por maioria de votos, reconheceu a decadência, mantidas as competências 11/2001 e 13/2001 inclusive, mantidas as competências 12/2001 01/2002 e seguintes; no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso e determinou o recálculo da multa de mora com base Art. 32-A da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009 e prevalência da multa mais benéfica ao contribuinte. Segue abaixo sua ementa:

“NFLD N° 37.135.015-8 DECADÊNCIA Súmula Vinculante n° 8 (...). ISENÇÃO O benefício da isenção do recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à quota patronal só é concedido às entidades beneficentes que atenderem todas as exigências contidas na legislação previdenciária. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.”

Recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

A PGFN afirma que o aresto recorrido diverge do paradigma que apresenta, cuja ementa será reproduzida a seguir:

“(…) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP – Guia do recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições

previdenciárias. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.” (AC 202-18.684)

Explica que o aresto recorrido entendeu que, por se tratar de infração relacionada à GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 32-A da Lei 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.

Observa que o paradigma, por sua vez, considerou ser legítima a aplicação da multa nos termos do art. 35-A da Lei 8212/91, em situação análoga à presente, por entender que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o art. 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de *bis in idem*.

No mérito, afirma não ser legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária.

Argumenta que o art. 44, I da Lei 9430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

Entende que o lançamento da multa isolada prevista no art. 32-A da Lei 8212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social forem devidamente recolhidas. Havendo o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no art. 35-A da Lei 8212/91.

Ao final, requer o conhecimento e provimento de seu recurso especial.

Nos termos do Despacho n.º 2400-202/2011, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte ofereceu, tempestivamente, contra-razões.

Afirma que a expressão presente no inciso II do art. 32-A, “*ainda que integralmente pagas*”, deixa claro que mesmo que existam parcelas não integralmente quitadas pelo pagamento, deve ser aplicada a multa prevista no referido inciso.

Cita jurisprudência que, no seu entender, corrobora a tese que defende.

Ao final, requer o improvimento do pedido formulado pela Fazenda Nacional.

Recurso especial apresentado pelo contribuinte.

Afirma que o aresto atacado diverge do paradigma que apresenta. Segue abaixo sua ementa:

“COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988, ARTIGO 195, § 7º- A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN nº 2028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do artigo 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente a estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado. (AC 201-73.951)”

Pugna pela reforma do aresto recorrido na parte referente à análise do reconhecimento da recorrente como entidade imune, haja vista ser necessária, segundo o art. 146, II da CF, Lei Complementar para prever os requisitos para a fruição da imunidade do art. 195, §7º da CF. Alega que devem ser observados, no presente caso, os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN (que possui status de Lei Complementar) e não os previstos no art. 55 da Lei Ordinária 8212/91.

Nos termos do Despacho n.º 2400-535/2011, foi dado seguimento ao pedido em análise.

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, contra-razões.

Explica que os requisitos formais para que uma entidade seja considerada beneficente de assistência social para fins do art. 195, §7º da CF encontram-se previstos no art. 55 da Lei 8.212/91. Logo, para que a recorrente fosse agraciada pela imunidade, ela deveria cumprir todos os preceitos ali previstos.

Observa que o art. 55 da Lei 8.212/1991 foi considerado constitucional pelo STF e plenamente hábil a estabelecer requisitos formais para o reconhecimento da entidade como beneficente de assistência social para fins do art. 195, §7º, da CF.

Argumenta que o art. 14 do CTN, recepcionado pelo CF/88 com status de Lei Complementar, contém os requisitos materiais para fins da isenção prevista no art. 195, §7º do CTN, em virtude de tratar de limitação constitucional ao poder de tributar, tudo em conformidade com o art. 146, II, da Carta Maior.

Neste esteio, sustenta que o art. 55 da Lei 8.212/91 e o art. 14 do CTN, são plenamente válidos e complementares, uma vez que o primeiro estabelece requisitos formais e o segundo requisitos materiais, devendo ambos ser respeitados, para fins da isenção das contribuições previdenciárias.

Ao final, requer que o recurso especial do contribuinte não seja provido.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Os recursos especiais do contribuinte e da Fazenda nacional preenchem os requisitos formais de admissibilidade. Portanto, conheço dos recursos especiais.

Recurso especial do contribuinte

É de bom alvitre que se faça um breve retrospecto acerca da evolução legislativa da isenção de contribuições previdenciárias.

O marco jurídico inicial da desoneração deu-se com a entrada em vigor da Lei nº 3.577, de 04/07/1959, que concedia isenção da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração.

A citada norma restou revogada com edição do Decreto-Lei nº 1.577, de 01/09/1977, o qual, todavia, resguardou o direito das instituições que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de sua publicação, fossem portadoras de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e já estivessem isentas da contribuição. Além disso, foi estabelecido o prazo de noventa dias para que as entidades pudessem regularizar sua situação.

As entidades filantrópicas criadas a partir deste Decreto-Lei, por falta de previsão legal, contribuíam normalmente para a Previdência Social, sem poder usufruir de benefícios fiscais nesta área. Só com a Constituição de 1988, no art. 195, § 7.º, é que se volta a discutir a matéria, levando ainda, a partir de sua promulgação, quase três anos para que uma norma específica fosse publicada para regulamentar definitivamente a isenção.

A mencionada regulamentação deu-se com entrada em vigor da Lei nº 8.212/1991, que, no art. 55, trata dos requisitos legais necessários a fruição da desoneração prevista na Constituição Federal. Vale a pena transcrever o dispositivo na sua redação vigente no período da NFLD:

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

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

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

(...)

Registre-se que hodiernamente a Lei nº 12.101, de 27/11/2009 regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

Entretanto, o contribuinte, em seu recurso especial, alega que, ao contrário do decidido no acórdão recorrido, não deveria submeter-se aos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.121/91 e sim tão somente às exigências contidas no art. 14 do CTN.

É curial para análise dessa tese a reprodução do dispositivo do CTN invocado:

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.

Os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, invocados pela contribuinte, referem-se à imunidade das instituições de educação ou de assistência social apenas quanto aos impostos.

Para as entidades beneficentes de assistência social, a Constituição concedeu imunidade (isenção) das contribuições para a seguridade social nos seguintes termos:

Art. 195.

...

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

Por certo que isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

Entretanto, há situações que a própria Constituição proíbe que a lei de tributação incida sobre certos fatos, isto é, a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica da tributação. Há, neste caso, imunidade, que se trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Nas palavras do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. 1998, p 154):

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior.

(...)

Ainda que na Constituição esteja inscrito que determinada situação é isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade.

Dirijo do entendimento de que o § 7º do art. 195 da Constituição, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar está regulamentado por lei complementar, a saber, o Código Tributário Nacional, em seu art. 14.

Ocorre que a Constituição é bem clara quando diz que a regulamentação dessa isenção se dará através de lei, que deve ser a ordinária. Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, lei complementar só é exigível quando a própria Carta Magna assim o determina.

Não obstante ser juízo pacífico de que a hipótese do artigo 195, § 7º da Constituição trata de imunidade, apesar de usar o vocábulo isenta, a intenção do legislador constituinte foi conceder uma benesse que não estivesse engessada por uma lei complementar. Tinha consciência da importância do trabalho desenvolvido pelas entidades beneficentes de assistência social, mas, por outro lado, não queria deixar às escâncaras uma porta para que entidades oportunistas entrassem e sangrassem os combalidos cofres da seguridade social. Partindo dessa premissa, concedeu aquilo que o Supremo Tribunal Federal chama de favor

constitucional da imunidade tributária desde que preenchidos os requisitos fixados em lei (ordinária).

Verifica-se que a *mens legislatori* não foi de misturar lei ordinária com lei complementar.

Embora não pareça possível que o legislador constituinte tenha se confundido nos conceitos tributários de imunidade e isenção, uma vez que se presume que a lei, principalmente a Lei Máxima, não contém palavras supérfluas, devemo-nos curvar ante o fato incontestável de que uma isenção dada em uma Constituição acaba sendo realmente uma imunidade. O legislador ordinário não pode afrontá-la, sob pena de ver sua lei fulminada por inconstitucionalidade.

A regra que emerge do art. 146 da Constituição é que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, se a isenção de que trata o art. 195, § 7º da Constituição se constitui uma imunidade, não teria como não ser regulamentada por lei complementar, exceto se o próprio legislador deixasse consignado que a regra geral não se aplica. E foi o que aconteceu.

É nesse sentido a lição de Leandro Paulsen (*in, Contribuições – Custeio da Seguridade Social*, Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145):

“Isso porque, de um lado, o art. 146, II, da CF exige lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar e, de outro o art. 195, § 7º, da CF refere-se simplesmente aos requisitos de lei. Ademais, 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”.

E foi com base nestes pressupostos que o julgou o Ag. Reg. No RE 428.815-0, definindo que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária:

“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”. (...) (STF, 1ª T. , unân., AgRRE 428.815-0/AM, rel. Min. Sepúlveda Pertence, jun/05)

Ora, se a Constituição cria uma regra geral e depois expressamente cria uma exceção, não se pode simplesmente ignorar esta e aplicar aquela irrestritamente. Criou-se uma regra geral, qual seja, lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, imunidade inclusive, e uma exceção, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.(art. 195, § 7º).

No caso específico da imunidade das entidades beneficentes de assistência social a lei de que trata o art. 195, § 7º é a ordinária. E a lei ordinária foi publicada em 1991, sob o número 8.212, de 24 de julho, cujo artigo 55 trouxe as exigências a que se refere o art. 195, § 7º da Constituição.

Desta forma, entidades beneficentes de assistência social, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, são consideradas isentas das contribuições para a seguridade social.

Ora, 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 e aquela sobre impostos

Ademais, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, referente a contribuições sociais, 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.

Portanto, 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.

Recurso especial da Fazenda Nacional

Conforme consignado alhures, no presente caso o contribuinte a obrigação tributária principal foi lançada acompanhada da multa prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha, à época, o no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, *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)

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).

Por certo o Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão» desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Portanto, é Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 32-A, I da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Saliento que, sob a égide da sistemática anterior à MP nº 449, de 2008, a constatação pelo Fisco de que o contribuinte apresentara declaração inexata ensejaria, também, o direito de aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei 8.212, de 1991, *in verbis*:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo

16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo

101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo

Ou seja, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa prevista na redação anterior do art. 35, inciso II, da referida lei (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“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.”

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

Isso posto, voto no sentido de conhecer dos recursos especiais, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que se limite o valor da multa aplicada ao valor da multa prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire