



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

Processo nº 13855.002694/2009-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.243 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria Imunidade de Entidade Beneficente
Recorrente FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE BARRETOS.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN. INOCORRÊNCIA

Não se verificou a ocorrência da decadência para nenhuma das competências abarcadas pela autuação, tendo em vista que nenhum exercício completou o prazo de 5 anos, até a data da lavratura do referido AI, posto que o Auditor cumpriu o disposto na Súmula Vinculante nº 08, do STF, determinando que o lançamento fosse constituído, observando-se o prazo decadencial de 5 anos.

IMUNIDADE PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988 E NA LEI 8.212/91. NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO ÀS NOVAS EXIGÊNCIAS. ATO DE CANCELAMENTO. TRÂNSITO EM JULGADO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE DE NOVO REQUERIMENTO.

Com a nova égide constitucional e a edição da Lei nº 8.212/91, foram previstas novas exigências para a concessão do benefício fiscal às entidades de assistência social, sendo dispensadas as que já usufruíam da isenção de requerê-la novamente, mas não de se adequar aos novos mandamentos.

De qualquer modo, a expedição de Ato Cancelatório da isenção retira o direito da entidade, que poderá formular novo requerimento, autorizando o lançamento realizado pela autoridade fiscal das contribuições previdenciárias cujos fatos geradores ocorrerem enquanto não estiver no gozo do benefício.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) 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, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE BARRETOS, referente às contribuições sociais a cargo das empresas em geral, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços, inclusive as contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, previstas no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91, apuradas pelo exame das folhas de pagamento e das declarações do contribuinte em GFIP, conforme se infere do Relatório Fiscal às fls. 32/38.

Diz ainda o referido Relatório que, embora tenha revelado não ser possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social no período fiscalizado, o contribuinte se declarou como entidade beneficente em gozo de isenção das contribuições previdenciárias durante todo o período do débito, utilizando-se do código de FPAS 639, com alíquota de SAT zerada, levando a Delegacia de origem a emitir e publicar em 04/09/2009, após o regular procedimento administrativo, o Ato Declaratório nº 15, que cancelou a isenção tributária com efeitos retroativos a 21/01/1999, pelo descumprimento do art. 55, II, da Lei nº 8.212/91.

O Auditor Fiscal, considerando a edição da MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em consonância com o art. 106, II, c, cuja redação dispõe que a lei se aplica a fato preterito quando lhe comine penalidade menos severa que a

prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, trouxe no referido Relatório Fiscal as seguintes informações:

b) Competências 02/2007 a 10/2008, anteriores à vigência da MP 449/2008, foi efetuada a comparação das seguintes multas:

- (1) Multa de mora prevista no inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999 - 24% (legislação anterior à MP 449/2008);*
- (2) Multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no § 50 do art. 32 da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 - CFL 68 (legislação anterior à MP 411/ 449/2008);*
- (3) Multa de ofício (75%) prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91 na redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei no 11.941 de 27/05/2009;*

b.1) Após efetuar a comparação das multas [legislação anterior(1)+(2) com a legislação atual(3)] foram aplicadas para o período de 02/2007 a 10/2008 as multas previstas na legislação anterior por serem mais benéficas para a entidade/contribuinte. A multa por descumprimento de obrigação acessória referente a este período está sendo lançada através do auto de infração Debcad nº 37.220.022-2. Já a multa de mora está sendo lançada neste auto de infração.

c) Competência 11/2008:

(...)

c.2) Obrigação principal - já o fato gerador da obrigação principal (não recolher a contribuição previdenciária devida) ocorreu antes da publicação da MP 449/2008, sendo assim aplica-se a multa de mora (24%) prevista no inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei no 9.876, de 1999, que está sendo lançada juntamente com a obrigação principal neste Auto de Infração.

d) Com relação às competências 12/2008 e 13/2008 (décimo terceiro salário) não houve aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que de acordo com o art. 35-A da Lei no 8.212/91, acrescentado pelo MP 449/2008, convertida na Lei no 11.941/2009, nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 da mesma lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, do qual transcrevemos parte:

(...)

d.1) Como se vê, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, a ser aplicada a partir da competência 12/2008 nos casos de lançamento de ofício é única, no importe de 75%, e visa a apenar, de forma conjunta tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação de declaração (GFIP) ou declaração inexata, motivo pelo qual para as competências 12/2008 e 13/2008 não está sendo lavrado auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, já que a obrigação principal está sendo objeto de lançamento através do presente Auto de Infração, acrescida da multa de ofício correspondente a 75% (setenta e cinco por cento).

Em 16/09/2009, a ora Recorrente tomou ciência da autuação contra ela lavrada, apresentando Impugnação no dia 15/10/2009, às fls. 524/538. Entretanto, foi mantido o lançamento pela Decisão-Notificação de fls. 878/886, cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS LEGAIS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

As entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei de Custeio da Previdência Social desde que atendam todos os requisitos insculpidos na legislação de regência.

A Constituição Federal/88, ao dispor sobre a isenção das contribuições para a seguridade social, preconiza lei ordinária para estabelecimento dos requisitos necessários a serem atendidos pelas entidades de assistência social.

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, obtido junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e renovado a cada três anos, é requisito essencial para o gozo da isenção.

Ato cancelatório da isenção oriundo de processo administrativo autoriza o lançamento das contribuições sociais, máxime quando de seu julgamento definitivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a empresa apresentou tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 898/914, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) Afirma que possui direito adquirido ao Certificado de Entidade de Assistência Social desde 1973, na vigência do Decreto-lei nº 3.577/59, estando, portanto, imune à exação tributária, nos moldes do art. 195, § 7º, CF/88, bastado seu atendimento aos requisitos do art. 14, CTN, sendo inaplicável a regra prevista no art. 55, da Lei nº 8.212/91;
- 2) Informa que é regida pelo regime jurídico publicístico, desde a edição da Lei Complementar Municipal nº 101/2009;
- 3) Diz que as informações prestadas através das GFIP's estão adequadas, já que é entidade imune, por força do disposto no art. 150, VI, "c" c/c art. 195, §7º, CF/88 e art. 14, CTN;
- 4) Alega ser insubsistente a presente autuação, posto que alberga valores retroativos ao período, cujo próprio direito, o ente tributante não mais possui, ou seja, se era possível a constituição do crédito tributário desde 1999 e, tendo a autoridade fazendária autuado apenas em 2009, deveria a partir desta data o direito retroagir apenas 5 anos, e não 10 anos;

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da Decadência

Em suas razões recursais, alega o contribuinte que o presente Auto de Infração alberga valores decaídos.

Entretanto, ao analisar os autos, constatei que no Relatório Fiscal, às fls. 32/38, o Auditor Fiscal diz o seguinte:

Entretanto, em cumprimento ao contido na Súmula Vinculante nº 08 do STF – Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e determinou a aplicação dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN-Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25/10/1966, o presente lançamento está sendo constituído observando o prazo decadencial de 05 (cinco) anos.(grifo meu)

Desta feita, se o referido AI foi lavrado em 11/09/2009, e as competências abarcadas pelo lançamento são de 01/01/2005 a 31/12/2008, verifica-se que entre o primeiro exercício apurado e a data da constituição definitiva do crédito o lapso temporal é inferior a 5 (cinco) anos, restando descaracterizada a decadência quinquenal, prevista no CTN.

Sendo assim, não há o que se falar em decadência dos períodos abarcados pelo Auto de Infração.

Da impossibilidade de rediscussão na via administrativa da manutenção da imunidade. Do não atendimento dos requisitos legais.

De início, cabe destacar que não trata o presente processo administrativo de pedido de isenção, matéria que não cabe mais a este Conselho apreciar. O caso dos autos versa sobre autuação fiscal na qual foi apresentado pelo contribuinte alegação de ser detentor de imunidade que já havia sido afastada por processo anterior.

Deste modo, verifica-se a competência do CARF para apreciação e julgamento do recurso voluntário.

Através do Declaratório, a Recorrente foi excluída do benefício tributário previsto no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, em face do descumprimento do seu inciso II, qual seja, manter o Registo e Certificado de Entidade Beneficiária de Assistência Social fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

A exclusão deu-se com efeitos retroativos a 21/01/2000.

Assim, qualquer discussão acerca da manutenção ou não do direito a permanecer no gozo da imunidade deveria ter sido feita naquela oportunidade, não sendo mais possível sequer a revisão daquele ato neste momento, diante do trânsito em julgado da decisão administrativa de exclusão.

Deste modo, não cabe à fiscalização, tampouco a este órgão colegiado, verificar a correção do ato administrativo que determinou o cancelamento da imunidade, sob pena de se promover, por via transversa, a revisão do ato administrativo irreformável.

Assim, caberia à Recorrente requerer novamente o benefício fiscal para, somente após a sua concessão, gozar a partir do deferimento da imunidade garantida no art. 195, §7º da Carta Magna, o que pode ser feito atualmente inclusive.

Partindo da premissa inafastável, portanto, de que a ora Recorrente deixou de preencher os requisitos necessários à obtenção do benefício fiscal, seja por desobediência às exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/91, seja do art. 14 do CTN, a única conclusão possível é a de que deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias nos períodos lançados.

De qualquer modo, cabe ressaltar que, a partir de simples análise do caso dos autos, verifica-se que a Recorrente não preenche, de fato, todas as exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, o Supremo Tribunal Federal limitou-se a suspender a eficácia apenas do artigo 1º da Lei 9.792/98, na questão referente à mudança de redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/91, incluindo, por fim, outros parágrafos no referido dispositivo.

Destarte, apesar do julgamento da ADIN, os demais incisos e parágrafos do art. 55 em comento continuaram a produzir todos os seus efeitos, não havendo que se falar em suspensão de eficácia em razão do julgamento daquela ação constitucional.

Nesse sentido, segue transcrição do voto do Ministro Marco Aurélio em decisão liminar proferida no plenário do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADIN nº 2.028:

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva. (...) Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei nº 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

(STF, ADIN 2.028, Rel: Ministro MOREIRA ALVES, TRIBUNAL PLENO, Julgamento: 11/11/1999, DJe: 16/06/2000)(Grifo meu)

Como ainda não houve decisão definitiva referente à ADIN supramencionada, em virtude dos autos do processo permanecerem conclusos ao relator, serão observados os preceitos dispostos no referido artigo 55 da Lei 8.212/91 para o julgamento deste recurso, pois era aquele o dispositivo legislativo válido quando da ocorrência do fato gerador.

Feitas essas digressões, resta incontestado a improcedência do argumento de que seria inconstitucional o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, que dispõe:

“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, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

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.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.”

O caráter condicional do referido diploma legislativo para a concessão da imunidade constitucional já foi, inclusive, corroborado por entendimento pacífico do Tribunal Regional da Terceira Região, conforme se depreende do julgado a seguir transcrito:

APELAÇÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS LEGAIS.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. A Lei 9.732/98, foi objeto da ADIn 2.028, tendo o Plenário do E. Supremo Tribunal Federal suspenso, em sede de liminar, a eficácia do artigo 1º, na parte que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º,

5º e 7º do citado diploma legal. A legislação em debate restou suspensa em virtude da análise material que o Excelso Tribunal realizou, concluindo que se deve exigir das entidades de assistência social somente o registro como entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, para o gozo de imunidade. Deve a entidade preencher os demais requisitos constantes da Lei 8.212/91, que nada mais são do que repetição dos requisitos criados pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, lei recepcionada como complementar e que é aplicável aos casos de imunidade das entidades beneficentes de assistência social e de educação. São eles: I) ser, a entidade, reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II) ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III) não perceber seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruir vantagens ou benefícios a qualquer título; e IV) 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. Sentença reformada. Apelação parcialmente provida. (TRF 3, AC 11384, Rel.: Juiz Convocado RUBENS CALIXTO, TERCEIRA TURMA, JULGAMENTO 23/09/2010)(Grifo meu)

Destarte, é cabal a observância dos requisitos supracitados para que seja concedida a imunidade constitucional pleiteada. Todavia, conforme se depreende dos autos, não houve, por parte da recorrente, a atenção devida aos pressupostos expressos na legislação, pois não apresentou Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS válido (inciso II).

Cabe aqui ressaltar que não cabe qualquer alegação de direito adquirido, uma vez que as entidades que já gozassem da isenção seriam dispensadas de requerer ao INSS novamente o benefício (§1º do art. 55), mas não de atender aos demais dispositivos legais necessários à concessão do benefício (não percepção pelos seus diretores remuneração, vantagem ou benefício a qualquer título, aplicação do resultado operacional na manutenção do desenvolvimento dos seus objetivos constitucionais etc), de modo que a manutenção da isenção dependeria, de qualquer modo, à adequação às exigências estabelecidas pela Lei nº 8.212/91, com fundamento na Constituição Federal de 1988.

Diante disso, em virtude da não configuração dos requisitos legalmente exigidos, não se verifica o devido enquadramento da Recorrente nas hipóteses de imunidade previstas no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

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

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

3/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 25/10/2013 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica **limitado a vinte por cento**.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*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.*

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 inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2008, a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes