



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

Processo n° 15956.720067/2012-94
Recurso n° 003.516 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.516 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente FUNDAÇÃO MATERNIDADE SINHÁ JUNQUEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece, em sede de Recurso Voluntário, de questão que já se encontre plasmada pelo atributo da *Coisa Julgada Administrativa*, adquirido mediante decisão administrativa da qual não caiba mais recurso, proferida em Processo Administrativo Fiscal distinto.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se porventura houver.

RECURSO VOLUNTÁRIO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

A Coisa Julgada Administrativa configura-se causa determinante para a extinção do processo sem resolução do mérito, podendo ser reconhecida de ofício pela Autoridade Julgadora em qualquer tempo e grau de Jurisdição, enquanto não proferida a decisão de mérito, obstando, inclusive, que o autor intente, novamente, a mesma demanda.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO.

Perde o direito à isenção de contribuições previdenciárias de que trata o §7º do art. 195 da CF/88 a Entidade Beneficente de Assistência Social que deixar de atender a qualquer dos requisitos arrolados nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, desde a data em que deixar de atendê-los, ficando tal entidade, desde então, sujeita ao recolhimento integral das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. LEI Nº 12.101/2009. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS ESSENCIAIS. SUSPENSÃO AUTOMÁTICA DO DIREITO À ISENÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO.

No regime jurídico instituído pela Lei nº 12.101/2009, a constatação do descumprimento, pelo Beneficiário, dos requisitos indicados no art. 29 dessa lei implica a suspensão automática do direito à isenção de contribuições previdenciárias, pelo período em que se constatar o descumprimento em foco, devendo a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, já que a isenção usufruída pela entidade foi cancelada, na forma do Ato Cancelatório nº 001/2008, da DRF em Ribeirão Preto/SP, com efeitos a partir de 01/01/2001, por descumprimento dos incisos II e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ficando a entidade, desde então, sujeita ao recolhimento integral das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Wilson Antonio de Souza Correa, Leo Meirelles do Amaral, Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, e Arlindo da Costa e Silva.

Declarações de impedimento: LEO MEIRELLES DO AMARAL.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2009

Data da lavratura do AIOP: 04/06/2012.

Data da Ciência do AIOP: 15/06/2012

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração nº 51.011.336-2 e 51.011.337-0 consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 21/22.

Informa a Fiscalização que as bases de cálculo foram apuradas conforme registros das folhas de pagamento.

Aduz que a entidade teve a sua isenção de contribuições previdenciárias cancelada mediante o Ato Cancelatório nº 001/2008, da DRF em Ribeirão Preto/SP, a fl. 190, com efeitos a partir de 01/01/2001, por descumprimento dos incisos II e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, do qual tomou ciência em 11/02/2008, conforme Aviso de Recebimento nº 12164210 0 BR, a fl. 192, e mesmo ciente de que não gozava mais da isenção em foco declarava o cod. FPAS 639 nas GFIP.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 202/228.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-39.763 – 9ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 401/407, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 11/03/2013, conforme Aviso de Recebimento a fl. 411.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 419/442, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a Fiscalização estava obrigada a observar os procedimentos inseridos na Lei nº 12.101/2009;
- Nulidade da decisão de 1ª Instância por não haver reexaminado as questões que culminaram na emissão do Ato Cancelatório;

- Que cumpriu efetivamente os requisitos dos incisos II e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sendo nulo o Ato Cancelatório nº 01/2008;
- Que as multas de mora e de ofício foram calculadas de maneira equivocada;

Ao fim. Requer a nulidade dos autos de infração.

O julgamento do Recurso Voluntário houve-se por convertido em Diligência Fiscal, nos termos da Resolução nº 2302-000.245, de 18 de setembro de 2013, a fls. 467/493, para que o Fisco informasse se foi oferecido prazo de recurso ao Contribuinte contra o Ato Cancelatório de Isenção motivado, além da falta de CEBAS, que não era definitiva, pelo não cumprimento das disposições contidas no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Em atendimento à diligência requestada, a Autoridade Fazendária se pronunciou formalmente nos autos, mediante Informação Fiscal a fls. 500/501, demonstrando que o Contribuinte foi intimado do Cancelamento da Isenção, sendo-lhe conferido prazo próprio para o oferecimento de defesa em face do Ato Cancelatório, a qual foi exercida em 13/07/2007, conforme instrumento a fls. 122/299 do PAF nº 15956.000267/2007-60.

Formalmente intimado do conteúdo do resultado da Informação Fiscal acima mencionada – Aviso de Recebimento a fl. 563, o Sujeito Passivo, no prazo que lhe fora assinalado, apresentou aditamento à impugnação a fls. 542/558.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 11/03/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 10/04/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Alega o Recorrente ter cumprido efetivamente os requisitos dos incisos II e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sendo nulo o Ato Cancelatório nº 01/2008.

Tal matéria, todavia, não poderá ser conhecida no presente recurso em razão de as mesmas questões de fato e de Direito que lhe são pertinentes já terem sido objeto de debate em Processo Administrativo Fiscal distinto – PAF nº 15956000267/2007-60, e de decisão definitiva no âmbito administrativo, da qual resultou a emissão do Ato Cancelatório nº 001/2008, configurando-se, portanto, *Coisa Julgada administrativa*.

“Não se tolera, em direito processual, que uma mesma lide seja objeto de mais de um processo sucessivamente.” (Humberto Theodoro Júnior)

Dessarte, diante da flagrante relação de prejudicialidade entre as demandas objeto do PAF no qual foi expedido o Ato Cancelatório nº 001/2008 e a do vertente processo, a decisão definitiva proferida naquele irradia efeitos neste.

Mostra-se auspicioso enaltecer que, nos termos do inciso V, *in fine*, do art. 267 do Código de Processo Civil, a coisa julgada figura como causa determinante para a extinção do processo sem resolução do mérito, podendo ser reconhecida de ofício pela Autoridade Julgadora em qualquer tempo e grau de Jurisdição, enquanto não proferida a decisão de mérito, obstando, inclusive, que o autor intente, novamente, a mesma demanda.

Código de Processo Civil

*Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:
(Redação dada pela Lei nº 11.232/2005)*

(...)

*V - quando o juiz acolher a alegação de perempção,
litispendência ou de coisa julgada;*

(...)

§3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos nº IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.

(...)

Art. 268. Salvo o disposto no art. 267, V, a extinção do processo não obsta a que o autor intente de novo a ação. A petição inicial, todavia, não será despachada sem a prova do pagamento ou do depósito das custas e dos honorários de advogado.

Parágrafo único. Se o autor der causa, por três vezes, à extinção do processo pelo fundamento previsto no nº III do artigo anterior, não poderá intentar nova ação contra o réu com o mesmo objeto, ficando-lhe ressalvada, entretanto, a possibilidade de alegar em defesa o seu direito.

Diante de tal cenário, decorrendo o Ato Cancelatório nº 001/2008 de decisão administrativa em relação à qual não cabe mais recurso nessa Instância, não comporta o presente Processo Administrativo Fiscal mais qualquer debate em torno da questão, em virtude da *Cosa Julgada Administrativa*, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA ALEGADA NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

O Recorrente alega nulidade da decisão de 1ª Instância, em razão de a DRJ/Ribeirão Preto/SP não haver reexaminado as questões que culminaram na emissão do Ato Cancelatório nº 001/2008.

Sem razão.

O Ato Cancelatório nº 001/2008, a fl. 199, houve por emitido no curso de Processo Administrativo Fiscal específico, *PAF nº 15956000267/2007-60*, no qual se apurou o descumprimento das exigências inscritas nos incisos II e V da Lei nº 8.212/91, mediante o rito previsto no §8º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, no qual foi oportunizado ao Sujeito Passivo a faculdade de apresentação de defesa e a produção de provas, do que advém a improcedência da alegação de cerceamento de defesa.

De acordo com a Informação Fiscal a fls. 500/501, no curso regular do Procedimento Fiscal no qual a Auditora Fiscal Maria Helena da Silva concluiu que a Fundação Maternidade Sinhá Junqueira não atendia cumulativamente a todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8212/91, naufragando quanto aos incisos II e V. Nessa esteira, houve-se por emitida a

Informação Fiscal de 22/06/2007, a fls. 505/520, mediante a qual a Autoridade Fazendária fundamentou suas conclusões e postulou o cancelamento da isenção em tela, concedendo ao Contribuinte o prazo normativo de 15 dias para o oferecimento de defesa no endereço da DRF em Ribeirão Preto/SP (fl. 520).

Na sequência, em razão da Informação Fiscal de 22/06/2007 acima mencionada, o Contribuinte apresentou defesa tempestiva em 13/07/2007, a fls. 122/299 do Processo 15956000267/2007-60.

Na data de 01/02/2008, procedida a apreciação e análise dos argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte, a Auditora Fiscal Guaraci Nemer – Matrícula 0932514, concluiu que os argumentos de defesa não eram suficientes para alterar as argumentações da Fiscalização e pugnou pelo Cancelamento da Isenção, conforme Despacho a fls. 521/527, submetendo seu entendimento à apreciação do Delegado, para emissão do Ato Cancelatório nos moldes que previstos no inciso III do §8º do art. 206 do RPS c.c. artigos 238, VII, e 243 da Portaria MF 95/07.

Regulamento da Previdência Social

Art. 206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal;

II - seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sua sede;

III - 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; (Redação da pelo Decreto nº 4.032/2001)

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando, anualmente, relatório circunstanciado de suas atividades ao Instituto Nacional do Seguro Social; e

VI - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores, ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social.

VII - esteja em situação regular em relação às contribuições sociais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

(...)

§8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

I- Se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir

os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II- A pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III- Apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e

IV- Cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social. (Redação dada pelo Decreto nº 4.862/2003)

§9º Não cabe recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social da decisão que cancelar a isenção com fundamento nos incisos I, II e III do caput. (grifos nossos)

Nessa linhada, na mesma data de 01/02/2008 foi emitido o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 001/2008, a fl. 528, tendo sido o Contribuinte intimado mediante Ofício nº 158/2008/DRF/RPO/SEORT, de 06/02/2008, a fl. 5294, no qual se houve por aviada a informação acerca do não cabimento de Recurso ao Conselho de Contribuintes, em obediência ao que dispõe o §9º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99 e ao §2º do art. 307 da IN SRP 03/05, haja vista que o cancelamento da isenção também decorreu do não atendimento ao requisito essencial previsto no inciso II do art. 206 do Regulamento da Previdência Social, conforme Ato Cancelatório de Isenção de contribuições sociais, a fl. 528.

Registre-se que em março de 2009 foi elaborada a Representação Administrativa nº 02/2009-03-03, onde fica evidente que a Entidade, de posse da Informação Fiscal de 22/06/2007, a fls. 505/520, houvera apresentado defesa administrativa em face dos argumentos oferecidos na citada Informação Fiscal de 22/06/2007, e da qual não resultou qualquer retificação dos argumentos nesta oferecidos, culminando então na expedição do Ato Cancelatório de Isenção nº 01/2008 e na informação ao Contribuinte de que não seria cabível Recurso ao Conselho de Contribuintes por expressa vedação aviada no §9º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Inconformada, a empresa recursou da expedição do Ato Cancelatório, não oferecendo, contudo, elementos de convicção dos quais resultassem qualquer alteração nos termos do mencionado Ato Cancelatório, motivo pelo qual este não foi encaminhado ao Conselho de Contribuintes.

Conforme assentamento no Despacho a fls. 533/534, “*Embora a legislação vigente à época dispusesse sobre o não cabimento de recurso, Decreto 3.048/99, o mesmo foi apreciado nesta esfera e mantido o Ato Cancelatório*”.

“Foi cientificada a empresa, através do ofício 529/2008 e do Ar - Aviso de Recebimento nº RC 52097955 4 e informado na mesma correspondência que o Ato Cancelatório da Isenção de Contribuições Sociais era decisão definitiva no âmbito administrativo, considerando-se que os argumentos e fatos

veiculados na Defesa e no Recurso apresentados não resultaram em qualquer alteração do procedimento fiscal”.

Nada obstante, com o advento da MP nº 446/2008, publicada em 10/11/2008, mais de nove meses após a data em que se tornou definitiva no âmbito Administrativo a Decisão formalizada no Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 001/2008, a empresa entendeu que seria beneficiada pelos dispositivos encartados nos artigos 37 e 38 da citada MP nº 446/2008, que assim dispõe:

Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008.

Art. 37. Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos.

*Parágrafo único. As representações em curso no CNAS propostas pelo Poder Executivo em face da renovação referida no **caput** ficam prejudicadas, inclusive em relação a períodos anteriores.*

Art. 38. Fica extinto o recurso, em tramitação até a data de publicação desta Medida Provisória, relativo a pedido de renovação ou de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social deferido pelo CNAS.

A pretensão formulada pela Empresa houve-se, contudo, por indeferida em razão de o processo administrativo nº 15956.000267/2007-60, do qual resultou a emissão do Ato Cancelatório nº 001/2008, já ter sido objeto de apreciação e de decisão definitiva na esfera administrativa, o que torna inaplicável ao caso o preceito inscrito no art. 37 da MP nº 446/2008, que pressupõe que o pedido de renovação do CEBAS ainda não tenha sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação da citada Medida Provisória.

Além disso, mesmo que, em razão do disposto nos artigos 37 e 38 da MP nº 446/2008 a entidade viesse a obter, automaticamente, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, suprimindo a falta do requisito alinhado no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, o que repise-se, não é o caso, ainda assim restaria inadimplido o requisito constante no inciso V do mesmo dispositivo legal, o qual seria motivo bastante, suficiente e determinante para o cancelamento da isenção.

Tendo em vista que a situação da entidade já fora objeto de apreciação e de decisão definitiva na esfera administrativa, foi expedido o Ofício nº 1048/2008/DRF/RPO/SEORT, de 12/12/2008, a fls. 531/532, mediante o qual o SEORT informa à empresa que a sua pretensão de remessa do processo nº 15956.000267/2007-60 ao Conselho de Contribuintes não encontrava respaldo legal, por já estar com decisão definitiva, no âmbito administrativo, anteriormente à edição da citada MP 446/08.

Dessarte, esgotado definitivamente o trâmite administrativo acima referido, levado a efeito de acordo com o rito processual específico previsto no art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, vigente e eficaz ao tempo da prolação da decisão em *xequê*, houve-se então por emitido o Ato Cancelatório de Isenção de

Contribuições Sociais nº 001/2008, a fl. 528, plasmado pelo atributo da *Coisa Julgada Administrativa*, à qual a *Lex Excelsior* ordenou respeito.

Não se deslembre que de acordo com o preceito insculpido no inciso LV do art. 5º da CF/88, aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

No caso em pauta, o rito processual aplicável encontrava-se assentado no art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 c.c. artigos 305 a 308 da IN SRP nº 3/2005, que vedava expressamente recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social da decisão que cancelar a isenção com fundamento no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Na seara processual, a aplicação de lei ritual nova a processo iniciado antes de sua entrada em vigor é limitada àqueles atos processuais ainda não realizados ou concluídos, respeitados os atos praticados na vigência da lei revogada, bem como os efeitos destes, a teor do *caput* do art. 6º da Lei de Introdução do Código Civil.

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238/57)

§1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou. (Parágrafo incluído pela Lei nº 3.238/57)

§2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbitrio de outrem. (Parágrafo incluído pela Lei nº 3.238/57)

§3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso. (Parágrafo incluído pela Lei nº 3.238/57)

Nessa prumada, os Processos Administrativos Fiscais relativos à concessão e/ou cancelamento de isenção de contribuições previdenciárias apenas passaram a ser regidos

pelo Decreto nº 70.235/72 a partir de 30/11/2009, data da publicação da Lei nº 12.101/2009, por força da norma processual inscrita no §2º do art. 32 desse Diploma Legal.

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente. (grifos nossos)

Até essa data, os Processos Administrativos Fiscais de semelhante jaez eram regidos pelo art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 c.c. artigos 305 a 308 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sendo válidos todos os efeitos jurídicos produzidos de acordo com o ordenamento então vigente,

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 305. A SRP verificará se a entidade beneficente de assistência social continua atendendo aos requisitos necessários à manutenção da isenção, previstos no art. 299.

§ 1º Constatado o não-cumprimento dos requisitos contidos no art. 299, a fiscalização emitirá Informação Fiscal - IF, na qual relatará os fatos, as circunstâncias que os envolveram e os fundamentos legais descumpridos, juntando as provas ou indicando onde essas possam ser obtidas.

§ 2º A entidade será cientificada do inteiro teor da IF e terá o prazo de quinze dias, a contar da data da ciência, para apresentação de defesa, com a produção de provas ou não, que deverá ser protocolizada em qualquer UARP da DRP circunscricionante do seu estabelecimento centralizador.

§ 3º Decorrido o prazo previsto no § 2º deste artigo, sem manifestação da parte interessada, caberá à chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP decidir acerca da emissão do Ato Cancelatório de Isenção - AC.

§ 4º Caso a defesa seja apresentada, o Serviço/Seção de Análise da DRP decidirá acerca da emissão ou não do Ato Cancelatório de Isenção - AC.

§ 5º Sendo a decisão do Serviço/Seção de Análise da DRP favorável à emissão do Ato Cancelatório de Isenção, a chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP emitirá o documento, o qual será remetido, juntamente com a decisão que lhe deu origem, à entidade interessada.

§ 6º A entidade perderá o direito de gozar da isenção das contribuições sociais a partir da data em que deixar de cumprir os

requisitos contidos no art. 299, devendo essa data constar do Ato Cancelatório de Isenção.

§ 7º Cancelada a isenção, a entidade terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão e do Ato Cancelatório da Isenção para interpor recurso com efeito suspensivo ao CRPS.

Art. 306. A chefe do Serviço/Seção de Arrecadação ou de Análise da DRP, decidindo pela manutenção da isenção, recorrerá de ofício à autoridade administrativa imediatamente superior, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 366 do RPS. (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)

Seção III

Recurso

Art. 307. Caberá recurso ao CRPS das decisões de indeferimento de pedido de reconhecimento de isenção, bem como contra a emissão de Ato Cancelatório de Isenção.

§ 1º É de trinta dias o prazo para interposição de recurso e para o oferecimento de contrarrazões ao CRPS, contados das datas da ciência da decisão e da interposição do recurso, respectivamente.

§ 2º Não caberá recurso ao CRPS da decisão que cancelar a isenção com fundamento nos incisos I a III do art. 299.

§ 3º O recurso deverá ser protocolizado em qualquer UARP da DRP circunscricionante do estabelecimento centralizador da entidade.

§ 4º Apresentado o recurso, a autoridade julgadora, caso não reconsidere a decisão anteriormente proferida, emitirá contrarrazões e encaminhará o processo ao CRPS para julgamento definitivo.

§ 5º Julgado o recurso pelo CRPS, a SRP encaminhará cópia da decisão à interessada e:

I - no caso de decisão favorável à entidade, em processo de pedido de reconhecimento de isenção, emitirá o Ato Declaratório, nos termos do § 1º do art. 303;

II - se mantido o indeferimento ou o cancelamento da isenção, comunicará à entidade que, a qualquer tempo, poderá protocolizar novo pedido nos termos do art. 301.

Seção IV

Representação Administrativa

Art. 308. A SRP verificará se a entidade beneficente de assistência social beneficiada com a isenção de que trata o art. 299 continua atendendo aos requisitos necessários à manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS e do Título de Utilidade Pública Federal.

§ 1º A SRP, por meio de sua fiscalização, formalizará RA, conforme previsto no art. 615, se verificar que a entidade deixou de atender aos requisitos previstos:

I - no art. 2º do Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993 e no art. 3º do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, que dispõem sobre a concessão do CEAS, na Resolução/CNAS nº 31, de 24 de fevereiro

de 1999, na Resolução/CNAS nº 177, de 10 de agosto de 2000, ou no art. 10 da Lei nº 11.096, de 2005, a ser encaminhada ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS;

II - no art. 1º da Lei nº 91, de 1935, que trata da declaração de utilidade pública, ou no art. 6º do Decreto nº 50.517, de 1961, a ser encaminhada ao Ministério da Justiça;

III - nos arts. 1º, 2º e 11, todos da Lei nº 11.096, de 2005, que instituiu o PROUNI, a ser encaminhada ao Ministério da Educação.

§ 2º Cópia das Representações Administrativas previstas nos incisos I e II do § 1º deste artigo serão encaminhadas à Secretaria da Receita Federal e ao Ministério Público Federal.

Atente-se que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 estatui ser vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

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; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Cabe lembrar que o Ato Cancelatório nº 001/2008 configura-se como Ato Administrativo por excelência, o qual ostenta presunção de legalidade e legitimidade, bem como o atributo da auto-executoriedade.

As alegações pertinentes ao mérito do ato administrativo em realce deveriam ter sido deduzidos no Processo Administrativo Fiscal em que se apurou as violações aos requisitos expostos nos incisos II e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Da mesma forma, eventuais vícios na constituição do Ato em questão deveriam ter sido combatidos no próprio PAF acima referido, o qual, reitero-se, é o *forum* apropriado e adequado para tal debate, e o único na instância administrativa com tal competência.

Não se deslembre que o preceito inscrito no inciso XXXV do art. 5º da CF/1988 produz o efeito virtuoso de abrir as portas do Poder Judiciário para a apreciação de qualquer lesão ou ameaça de Direito, mesmos nos casos em que as oportunidades de recurso na esfera administrativa sejam inexistentes ou tenham se esgotado.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Nessa vertente, caso houvesse sido identificado qualquer vício na formalização do ato administrativo ora em debate, e não mais existindo recursos na instância administrativa, deveria o Interessado ingressar na esfera judicial com demanda própria formulada na defesa de seus alegados direitos.

Vale reprimir que a presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no *caput* do art. 37 da *Lex Excelsior*, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal *iuris tantum* e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênias para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. *Agravo regimental a que se nega provimento.*

EREsp 123930 / SP

Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS

Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL

Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2

*PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRAFICA -
AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA -
EFICACIA PROBATORIA.*

*Autenticada por servidor publico que tem a guarda do original,
a reprografia de documento publico merece fé, ate demonstração
em contrario. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz
prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art.
383).*

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO.
REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.
PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA
PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS
RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.*

*"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por
funcionário autárquico constituem documento público, cuja
veracidade é presumida." (REsp 183.669)*

*O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso
que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação
as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não
impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a
execução por eventual saldo remanescente.*

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, a não fidedignidade dos assentamentos em realce ou os eventuais vícios na sua constituição, com os meios e recursos inerentes ao devido processo legal, seja na instância administrativa, seja na esfera judiciária, se necessário for.

Tais conclusões não discrepam do entendimento esposado pelo Mestre Hely Lopes Meirelles (*in Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1995), *ad litteris et verbis*:

“Os atos administrativos (...) nascem com a presunção de legitimidade (...). A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidação. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento de nulidade, os atos administrativos são tidos por válidos e operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus efeitos (...). Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal, ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante e, até sua anulação, o ato terá plena eficácia”.

Diante desse quadro, tratando-se o Ato Cancelatório nº 001/2008 de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos e expedido no curso de Processo Administrativo Fiscal típico, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

O que o inciso II do art. 19 da CF/1988 não tolera é a negativa de fé a documento público, consubstanciado no Ato Cancelatório acima aludido, plasmado com o atributo da coisa julgada administrativa, expedido no curso de processo administrativo fiscal em que foi oportunizado ao Interessado a dedução de razões e a produção de provas em prol de seu interesse, o qual poderia ter sido combatido, inclusive, na via judicial.

No entender deste Subscritor, mostra-se processualmente inaceitável que se ignore os efeitos de um Ato Administrativo dotado de presunção de legalidade, veracidade e legitimidade, permeado pelo atributo da *coisa julgada administrativa*, para se inaugurar em Processo Administrativo Fiscal distinto um novo *front* de inconformismo em face das razões de fato e de direito que desaguaram na expedição do ato em questão.

Conforme já alertado alhures, decorrendo o Ato Cancelatório nº 001/2008 de decisão administrativa em relação à qual não cabe mais recurso nessa Instância, não comporta o presente Processo Administrativo Fiscal mais qualquer debate em torno da questão, em virtude da *Coisa Julgada Administrativa*, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DO REGIME JURÍDICO

Argumenta o Recorrente que a Fiscalização estava obrigada a observar os procedimentos inseridos na Lei nº 12.101/2009.

Sem razão, igualmente.

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Como é cediço, poucas coisas em Direito configuram-se como absolutas, e esta, com efeito, não foge à regra geral da relativismo, sendo excepcionada, dentre outras hipóteses, nos casos em que legislação posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

De fato, a Lei nº 12.101/2009 estabeleceu, além de novas normas de direito material tributário, também normas de cunho procedimental que instituíram novos critérios de

apuração ou processos de fiscalização, ampliando dessarte os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, dessaí da inteligência do art. 144 do CTN a irretroatividade das normas de direito material, ressalvados os casos previstos no art. 106 do próprio codex, porém a retroatividade das normas procedimentais que hajam instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros, a teor do §1º do suso mencionado dispositivo legal.

Aprume-se que o estabelecimento de requisitos para a concessão de isenção configura-se matéria de direito material, e não de direito procedimental, razão pela qual hão de ser observados, no presente caso, os requisitos vigentes à data dos fatos geradores, *in casu*, art. 55 da Lei nº 8.212/91.

No caso em debate, a Fiscalização constatou o descumprimento dos requisitos previstos nos incisos II e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sendo por tal razão, no rito fixado pela norma vigente à data dos fatos geradores, instaurado Processo Administrativo Fiscal adrede, do qual resultou a emissão do Ato Cancelatório nº 001/2008, em decisão da qual não cabe mais recurso.

Dessarte, estando a descoberto de Direito à isenção, houve-se por lavrado ao Auto de Infração ora em debate, constituindo o crédito tributário devido pela entidade em questão.

Caso fossem observados os procedimentos estatuídos pela novel legislação, de acordo com o pleito defendido pelo Recorrente, o resultado finalístico não seria diverso. Dispondo sobre normas tributárias de jaez procedimental, estatui o art. 32 da Lei nº 12.101/2009 que havendo sido constatado o descumprimento dos requisitos legais para a fruição da isenção, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil deve lavrar, por dever de ofício, o competente auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Além disso, considera-se automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições previdenciárias ora em debate durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito legal para a sua concessão/fruição.

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

No período em debate, conforme assentado no Ato Cancelatório, houve-se por reconhecido, mediante decisão administrativa definitiva, a descumprimento de requisitos legais para a fruição de isenção de contribuições previdenciárias, fatos jurídicos esses que *de per se* implicam a suspensão automática do direito à isenção em relevo, bem como o dever de ofício da Fiscalização de proceder à lavratura do Auto de Infração tendente ao lançamento tributário das contribuições sociais então devidas.

E para colocar uma pá de cal definitiva nas alegações da entidade, atente-se que o requisito previsto no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91 encontra-se reproduzido no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, o qual restou reconhecido como de efetivo objeto de descumprimento por parte da entidade Recorrente, conforme Ato Cancelatório nº 001/2008.

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Nessa prumada, mesmo que houvesse retroatividade de normas de direito material, o quê, repise-se, não é juridicamente possível nas circunstâncias do presente caso,

ainda assim haveria descumprimento de requisito legal, importando na conseqüente suspensão automática do direito à isenção e na inafastável lavratura do correspondente Auto de Infração.

Por derradeiro, fechando definitivamente o esquete, o inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 estabelece como requisito essencial para a fruição da isenção em realce o efetivo cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

No caso sobre o qual ora nos debruçamos, o Recorrente, mesmo ciente do cancelamento do seu direito à fruição da isenção em foco, nos termos do Ato Cancelatório nº 001/2008, permaneceu informando em suas GFIP o código FPAS 639, que é exclusivo para Entidade Beneficente de Assistência Social em gozo do direito à isenção de contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e para outras entidades e fundos, dando ensejo assim à lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória CFL 68.

Nessa prumada, nos termos do art. 32, §1º c.c. art. 29, VII ambos da Lei nº 12.101/2009, o mero descumprimento objetivo de obrigação tributária acessória já se configura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a suspensão automática do direito à isenção de contribuições previdenciárias e a conseqüente lavratura do correspondente Auto de Infração de obrigação tributária principal.

3.2. DAS MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO.

O Recorrente alega que as multas de mora e de ofício foram calculadas de maneira equivocada.

Se nos antolha que o equívoco não foi da Fiscalização.

Conforme já esclarecido anteriormente, vigora no Direito Tributário o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponible, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculptura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Conforme já destacado anteriormente, vigora no Direito Tributário o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

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 9.876/99).

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 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

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 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

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

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Autos de Infração de Obrigação Principal referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal acima indicados a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. 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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se

falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

O Recorrente defende a aplicação retroativa, para as competências anteriores a dezembro/2008, do limite de 20% para a multa de mora previsto no §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, por entender tratar-se de hipótese de retroatividade benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Ocorre que ao efetuar o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), quer se promover *data venia* a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta a punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento

de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estabecida no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontra o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada

de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, tendo os fatos geradores ocorridos em sua totalidade já sob a égide da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.