



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

Processo nº 16024.000066/2010-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.946 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TERCEIROS
Recorrente INSTITUTO EDUCACIONAL, ASSISTENCIAL E SOCIAL DE ITAPETININGA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

Somente estará imune (isenta) da quota patronal, na vigência do art. 55 da Lei 8.212/1991, a empresa que obtivesse o correspondente Ato Declaratório. O indeferimento do reconhecimento da isenção pleiteada, oriundo de regular processo administrativo, autoriza o lançamento das contribuições sociais.

ATO DE CANCELAMENTO DE ISENÇÃO. MATÉRIA SUB JUDICE. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, concernente às questões distintas daquelas discutidas no processo judicial.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. NOMEM IURIS. IRRELEVÂNCIA.

Nas ordens da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é o Auto de Infração o documento constitutivo de crédito tributário previdenciário, inclusive o relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por AFRFB.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. CONTRIBUINTE.

Considera-se Contribuinte a pessoa física ou jurídica que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária descrita em lei, efetivamente o realiza.

As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, caso mais benéfica que a multa aplicada pela fiscalização.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo – Relator

Processo nº 16024.000066/2010-41
Acórdão n.º **2402-003.946**

S2-C4T2
Fl. 3

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Tabora Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), para as competências 09/2005 a 13/2008.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 37/40), a empresa informou em GFIP o código FPAS 639 - Entidade Filantrópica com Isenção, sem ter preenchido os requisitos básicos, pois não possuía o deferimento do pedido de isenção pelo INSS/Receita Federal do Brasil, o que lhe garantiria a isenção das contribuições previdenciárias e as destinadas as Entidades Terceiras. E em razão da utilização indevida do FPAS 639, automaticamente as contribuições devidas deixaram de ser informadas em GFIP. Já para o período anterior ao aqui lançado, de 01/2005 a 08/2005, fez constar corretamente o código FPAS 515.

Relata, ainda, que a entidade firmou termo de convênio com a Prefeitura Municipal de Itapetininga para desenvolverem ações compartilhadas na área de saúde pública, sendo que as despesas para o desenvolvimento desse convênio, como folhas de pagamento, impostos, contribuições sociais e todo o tipo de despesas, são custeadas através das subvenções repassadas pela referida Prefeitura à Entidade.

Os documentos examinados durante o procedimento fiscal foram folhas de pagamento (meio digital e impresso), GFIP, contabilidade (meio digital e impresso) e as Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/04/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 44/55), alegando, em síntese, que:

1. **Nulidade Formal do Auto de Infração.** É nulo, uma vez que se trata de uma obrigação principal, qualificada como "auto de infração" e é cediço que deveria ter sido inscrita a suposta dívida como "notificação fiscal de lançamento de débito". A Lei 11.457/2007 determinou que as contribuições sociais fossem regidas pelo Decreto 70.235/1972, que diferencia claramente "o auto de infração" da "notificação fiscal de lançamento de débito", relativa à obrigação acessória e a principal, respectivamente, e transcreve seus art. 10 e 11. Ressalta que o art. 10 utiliza o substantivo "falta", que representa penalidade inserta no inc. IV, corroborando que se trata de obrigação acessória, e no inc. II do art. 11 não há menção à penalidade, mas valor do crédito tributário (obrigação principal). Traz, ainda, a novel redação do § 7º do art. 33 e art. 37 da Lei 8.212/91, e identifica três hipóteses de materialização do lançamento: NFLD (tributo); Auto de Infração (obrigação acessória) e Termo de Confissão. Reporta-se ao art. 113 do CTN, que diferencia as obrigações tributárias. Portanto, merece ser anulado o AI, por desobediência à Lei 8.212/1991;

2. **Nulidade por Vício de Motivação.** Ao contrário dos demais autos, o presente "NÃO FAZ MENÇÃO EM SEU RELATÓRIO FISCAL" qual seria a origem do débito (provavelmente seja algum convênio, mas não especificou nem qual seria). Não houve a especificação de qual foi a situação que originou o débito, salvo melhor juízo, o que resulta em vício GRAVE na motivação, eis que deixou de ser expresso quanto ao motivo e transcreve o art. 10, inc. III, do Decreto n 70.235, de 1972, e deve ser anulado por não aclarar corretamente a origem do débito, impedindo a ampla defesa;
3. **Irresponsabilidade pelo Débito.** O Relatório não especifica qual a origem do débito, mas acredita que se relacione com os menores aprendizes da Guarda Mirim e que dizem respeito ao Município de Itapetininga. Explica que fornecia a jovens aprendizes um contrato para que pudessem ter melhores condições de vida e sair da marginalidade a que estão sujeitos. E menciona Termo de Ajuste e Conduta com o Ministério Público, que indicava os jovens aprendizes às empresas por meio de Convênio de Amparo e Profissionalização do Adolescente, "conforme modelo anexo". Não é responsável pelo débito e sim mera intermediária dos recursos. E não é empregadora, como define a CLT, mas apenas uma gestora dos valores. E transcreve Cláusula Quarta de um convênio, onde a EMPRESA se compromete a repassar mensalmente à INSTITUIÇÃO, o valor estipulado por adolescente colocado a sua disposição, acrescido do percentual destinado ao pagamento dos encargos sociais, despesas com cursos profissionalizantes e contribuição com a Entidade para fazer face às despesas administrativas da Instituição. Invoca o art. 121 do CTN. E sequer foi apontada a responsabilidade subsidiária – muito menos solidária – das empresas e do Município, Estado ou União, o que torna ilegal a constituição do crédito, eis que a Impugnante não tinha qualquer relação direta com o fato gerador, que era responsabilidade das empresas. Assim, deve ser anulada a pretensão, uma vez que a Impugnante não é vinculada ao crédito pleiteado;
4. **Ilegalidade da Multa de Mora.** A Lei 11.941/2009 determinou que a multa e os juros de mora devem obedecer ao disposto no art. 61 da Lei 9.430/1996, que cola aos autos, onde fica claro que a multa deve ser limitada a vinte por cento. Invoca o art. 106, II, "c", do CTN e transcreve decisão judicial. Assim, deve ser julgada ilegal a multa de mora, pois extrapola o percentual de 20% previsto na legislação;
5. **Ilegalidade da Multa de Ofício.** É ilegal, pois foi estabelecida a partir da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que não pode retroagir para atingir fatos pretéritos, diante do princípio da irretroatividade das leis e da anterioridade. E o que está previsto no art. 195, § 6º, da CF, cuja determinação é de que as contribuições sociais somente podem ser exigidas 90 dias após a publicação da lei que as instituiu ou modificou. E como o período fiscalizado era até 12/2008, torna descabida a pretensão. Requer a exclusão da multa de ofício;

6. **Do Mérito.** Quanto ao mérito, também merece ser anulado, uma vez que não se levou em conta que é uma entidade civil reconhecida de utilidade pública municipal, estadual e federal, registrada no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, motivo pelo qual é isenta das contribuições sociais, nos termos do art. 55 da Lei 8.212/1991, que transcreve. A Fiscalização se valeu de ato do INSS, que indeferiu o pedido de concessão, sob a alegação de não cumprimento do inc. III do mencionado art. 55. As entidades não são condenadas a viverem pedindo esmolas. Devem exercer alguma atividade para auferir receita e viabilizar o desenvolvimento de suas atividades estatutárias. O INSS cria condições subjetivas e muitas suposições para afirmar que a Impugnante não é beneficente e se esquece que prestar serviços ao ente municipal é prestar serviço à comunidade. E tal medida encontra amparo na CF, art. 195, § 7º, da CF, que traz aos autos bem como dispositivos do Decreto 2.536/1998, e discorre sobre o tema. Demonstrou o seu direito em ver reconhecida à isenção da cota patronal, diante da manifesta inconstitucionalidade do inc. III, o que torna insubsistente o auto lavrado;
7. Inexistência do Fato Gerador. Auto nulo deriva da cobrança das contribuições de terceiros (SESC, SENAC, SEBRAE, FNDE, INCRA, etc). Mas, o relatório não especifica exatamente para qual entidade seria devida à contribuição. Aliás, essa seria a única maneira de procedência do lançamento, uma vez que não contribui para nenhuma dessas pessoas jurídicas. Trata-se de um convênio na área da saúde, sem qualquer ligação com os terceiros mencionados. Basta verificar os beneficiários: FNDE (não há correlação com essa área); INCRA (mesma ilegalidade); SENAC (não há aprendizagem de comércio envolvido); SESC (sem comércio) e SEBRAE (é um convênio entre o Município e entidade beneficente). Não há enquadramento do fato na hipótese de incidência prevista na norma tributária, tornando descabida a cobrança e ilegal. Traz jurisprudência. Deve ser anulada a contribuição pretendida;
8. **Do Pedido.** E, ao final, requer a anulação do AI, tendo em vista os argumentos preliminares, prejudiciais de mérito ou, pelo próprio *meritum causae*, que revela o descabimento da pretensa dívida.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão nº 14-35.224 da 6ª Turma da DRJ/RPO (fls. 109/134) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação, ressaltando que ela é uma entidade beneficente de assistência social.

A Agência da Receita Federal do Brasil (ARF) em Itapetininga/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo.

No presente lançamento fiscal ora analisado, consta as contribuições sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO:

O Recorrente alega fazer jus à imunidade (isenção) de contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que teria observado todos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991, inclusive teria demonstrado que o seu benefício de isenção lhe foi retirado por uma interpretação casuística do INSS sobre o inciso III do mencionado artigo, consubstanciado em Ato Cancelatório de Isenção.

Ocorre, contudo, que essa matéria não poderá ser conhecida por esta Corte Administrativa (CARF), uma vez que a Recorrente abdicou, tacitamente, de debatê-la na esfera administrativa ao ingressar com ação judicial perante a 4ª Vara Federal, no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, processo nº 2005.34.00.0188826.

Observa-se que a citada ação judicial versa sobre a mesma matéria tratada nos ora debatidos Autos de Infração de Obrigação Principal, e que a decisão proferida na Instância Judicial subjugua qualquer outra exarada na esfera administrativa, adquirindo o atributo da coisa julgada formal e material. E, como a coisa julgada material opera efeitos dentro e fora do processo em que é produzida, isso tornará o conteúdo da decisão judicial imutável, estendendo os seus efeitos para este processo administrativo.

Logo, entende-se que tais questões não devem ser analisadas no presente processo, eis que a Recorrente abdicou-se da instância administrativa. Esse entendimento está em consonância com o art. 126, § 3º, da Lei 8.213/1991, abaixo transcrito:

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98) (g.n.)

Nesse mesmo sentido, esta Corte Administrativa (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) pronunciou-se por meio do Enunciado nº 1 de Súmula Vinculante (Portaria do Ministério da Fazenda nº 383, de 14/07/2010), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial, processo nº 2005.34.00.0188826, sobre a imunidade (isenção) de contribuições previdenciárias a que supostamente teria direito a entidade Recorrente, inviável se torna o seu conhecimento por esta Corte, que restringirá sua apreciação e julgamento, tão-somente, sobre as questões não incluídas na ação judicial em relevo. Assim, não serão apreciadas neste processo as questões pontuadas no Ato Cancelatório de Isenção, bem como não será analisado se houve ou não uma interpretação equivocada do INSS sobre o inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991, no momento em que houve cessão de mão de obra para a Prefeitura Municipal de Itapetininga.

Com isso, faremos análise apenas das matérias não submetidas ao processamento e análise do Poder Judiciário, conforme a regra estampada no art. 126, §3º, da Lei 8.213/1991, bem como atendimento aos princípios da eficiência e da economia processual.

Cumprе registrar que o pedido formulado na ação judicial pela Recorrente foi julgado improcedente em 1ª Instância, conforme sentença proferida em 19/10/2007. Inconformada, a entidade ora Recorrente apelou dessa sentença, porém, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negou provimento à apelação, conforme Acórdão publicado a fl. 765 do eDJF1, de 09/10/2009. Insatisfeita, a entidade opôs Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos, mas sem efeitos modificativos, sendo mantidos os termos do Acórdão Embargado.

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

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega nulidade do auto de infração por erro de fundamentação, já que haveria uma ilegalidade formal, tendo em vista que a Receita Federal do Brasil utiliza Auto de Infração para efetuar o lançamento de contribuições sociais, quando, por determinação legal, deveria valer-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD).

Cumprе esclarecer que, após promulgação e vigência da Lei 11.457/2007 – diploma normativo que dispõe sobre a Administração Tributária Federal –, a Secretaria da Receita Federal (SRF) passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 1º dessa Lei. Esta recebeu a atribuição de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, além daquelas competências originalmente atribuídas à SRF.

Lei nº 11.457/2007:

Art. 1º. A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

§ 3º As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o capta deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

Art. 4º. São transferidos para a Secretaria da Receita Federal do Brasil os processos administrativo-fiscais, inclusive os relativos aos créditos já constituídos ou em fase de constituição, e as guias e declarações apresentadas ao Ministério da Previdência Social ou ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei.

Em decorrência dessas disposições, nos termos do artigo 25, inciso I, dessa Lei, a partir de 1º de abril de 2008, passou-se a ser aplicado aos processos administrativos fiscais de determinação e exigência dos créditos previdenciários o disposto no Decreto 70.235/1972 – diploma que dispõe sobre o Processo Administrativo Federal (PAF).

Lei nº 11.457/2007:

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972: (g.n.)

I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

II - a partir da data fixada no caput do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 2º desta Lei.

Com isso, os documentos de constituição de crédito previdenciários, lançamento de ofício, emitidos em procedimento fiscal pela auditoria tributária da RFB e lavrados por Auditores Fiscais da RFB (AFRFB), passaram a denominar-se Auto de infração, em cumprimento ao determinado no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova

indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (g.n.)

Percebe-se pela redação do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, acima mencionada, que existem dois documentos para a exigência do crédito tributário, que são: auto de infração e notificação de lançamento. Esta será emitida no âmbito interno do órgão da Receita Federal do Brasil que administra o tributo, conforme art. 11 desse decreto; enquanto aquele deverá ser lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, nos termos do art. 10 do mesmo decreto.

Decreto nº 70.235/1972 (PAF):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: (...)

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente: (...)

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico.

O presente caso trata-se de auto de infração em que se verificou, nos documentos apresentados durante o procedimento de auditoria fiscal, a ocorrência de fatos geradores não declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Sócia (GFIP). Logo, o procedimento de formalização do documento por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), utilizado pelo Fisco, está em consonância com a legislação vigente.

Dessa forma, afasto a alegação da Recorrente de que inexistente fundamentação legal para a constituição do lançamento fiscal por meio do documento cognominado de AIOP.

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE).

Os valores das contribuições sociais decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, e foram devidamente delineados no Relatório Fiscal.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/105) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal (fls. 37/40) e seus anexos (fls. 01/36), complementados pelos documentos acostados pela Recorrente (fls. 44/105), são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como descrevem o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 32/34), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Débito (DD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa (fls. 05/10). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL), fls. 27/31; Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), fls. 11/26; cópias das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo

constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/105) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente alega que o lançamento fiscal seja declarado nulo, em razão de erro de fundamentação na aplicação da multa.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do valor da multa aplicada e não há erro na sua fundamentação, eis que o Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD) delineou de forma pontual a legislação e o cálculo da multa aplicada. Posteriormente, a decisão de primeira instância aplicou o princípio da retroatividade benéfica prevista no art. 106 do CTN, nos seguintes termos:

"[...] No entanto, considerando-se as disposições contidas no art. 106, II, "c" do CTN, que trata da aplicação retroativa de lei que impute penalidade menos severa que a prevista ao tempo de sua prática, necessário se faz à análise comparativa da multa, devendo prevalecer aquela mais favorável ao Sujeito Passivo.

Nesse sentido, no caso de lançamento de ofício das obrigações principais não declaradas e nem recolhidas em período anterior à MP nº 449, necessário o cotejo das duas multas, de mora e do descumprimento de obrigação acessória, em conjunto, com a penalidade prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96, pois, esta abarca ambas as infrações (decorrentes do descumprimento da obrigação acessória e principal).

A nova legislação, para os lançamentos de ofício, prevê uma única multa para os casos de falta de recolhimento e de falta de declaração ou apresentação de declaração inexata em GFIP ou apenas a multa de mora quando não ocorrer o lançamento de ofício, enquanto que a legislação que vigia até a edição da Medida Provisória acima, previa uma multa de mora para a falta de recolhimento de contribuições (AIOP - Auto de Infração de Obrigações Principais) e mais uma multa pecuniária para falta de declaração ou declaração inexata em GFIP, cobrada através de um AIOA (Auto de Infração de Obrigações Acessórias).

Desta forma, para efeito da comparação das multas para se definir a mais benéfica ao contribuinte, deverão ser consideradas as multas aplicadas sob a égide da legislação anterior, quais sejam, a multa de mora do AIOP conjuntamente com as multas aplicadas através dos AIOA de GFIP, quando existirem, conexos com os AIOP, e a multa a ser aplicada diante da nova legislação.

De tais disposições legais e como na presente ação fiscal tem-se descumprimento de obrigação acessória e também principal, pelo mesmo fato gerador, mostrou-se necessária à análise comparativa da multa - em conformidade com a legislação época e a cominada no novo ordenamento jurídico, devendo prevalecer a mais benéfica ao Sujeito Passivo, o que

efetivamente ocorreu, de acordo com o Anexo "SAFIS - COMPARAÇÃO DE MULTAS", integrante do Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias - AIOA nº 37.254.906-3, lavrado na mesma ação fiscal, que mostrou, para até a competência 11/2008, que a legislação vigente à época dos fatos geradores, é mais favorável ao contribuinte.

E a partir de 12/2008, início da vigência da novel legislação, foi apostada a multa de ofício.

É bom destacar que, em razão das características da multa de mora aplicada apenas nos AIOP e que era prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, cujo percentual de multa varia conforme a fase processual e o quantum é definido apenas no momento do pagamento do débito, tal comparação deve ser realizada ainda quando da quitação pelo sujeito passivo dos valores lançados ou de seu parcelamento ou no momento do ajuizamento da execução fiscal, em conformidade, inclusive, com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, DOU de 8.12.2009, restando certo que deverá ser aplicada à multa mais benéfica ao contribuinte nos termos do supracitado artigo do CTN.

De fato, tem razão a Defendente ao alegar que a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode atingir fatos pretéritos. Apenas e tão somente é possível retroagir se mais benéfico ao contribuinte, em obediência ao CTN, art. 106, como já abordado acima. No entanto, na comparação procedida entre as duas legislações, a primeira - a vigente à época dos fatos geradores, mostrou-se mais favorável ao contribuinte, razão pela qual foi aplicada para até 11/2008. Nota-se, assim, que não ocorreu qualquer retroação para alcançar fatos pretéritos. A nova legislação exclusivamente foi aplicada a partir da competência 12/2008, princípio da sua vigência.

E, mais, não cabe invocar o art. 195, § 6º, da Carta Magna, que determina que as contribuições sociais somente podem ser exigidas noventa dias após a publicação da lei que as instituiu ou modificou, pois não houve qualquer instituição ou modificação para as contribuições sociais. As alterações ocorreram na aplicação dos acréscimos legais, que são valores referentes à multa e juros, incidentes sobre o valor do tributo ou contribuição, quando a obrigação tributária não é cumprida no prazo estabelecido pela legislação. Seu objetivo é desestimular o pagamento das contribuições fora do prazo previsto. [...]”

Em outro giro, verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, retromencionados.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal na aplicação das multas são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade, e não serão acatadas.

A Recorrente argumenta que a responsabilidade pelo débito é exclusiva dos entes públicos conveniados (Municípios, Estados e União), pois ela não teria qualquer relação com o fato gerador, nos termos da cláusula quarta dos convênios com eles firmados. Afirma-se como mera executora de atividades do interesse dos entes públicos que lhes repassavam os recursos financeiros mediante convênio, o que torna os entes, no mínimo, responsáveis solidários pelos supostos débitos.

Razão não lhe assiste, eis que não há qualquer comprovação de que os segurados prestaram serviços aos entes públicos. Pelo contrário, os elementos probatórios juntados aos autos demonstram que os segurados estavam submetidos à prestação de serviços para a Recorrente, conforme delineamento do Relatório Fiscal, em que se apurou os valores incluídos em folhas de pagamento, referentes ao setor relacionado ao convênio firmado com a Prefeitura de Itapetininga, área de saúde.

Além disso, os valores da base de cálculo também foram declarados pela Recorrente em GFIP, mensalmente, na Categoria - segurados empregados e contribuintes individuais.

Assim, está configurada a relação direta e pessoal da Recorrente com a relação obrigacional tributária, nos termos do art. 121, inciso I, do CTN.

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Diante desse quadro, constata-se que os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas referem-se à remunerações por serviços que foram prestados por segurados obrigatórios do RGPS diretamente à entidade Recorrente, as quais foram apuradas em suas folhas de pagamento, GFIP e lançamentos contábeis, conforme descrito no Relatório Fiscal nos seguintes termos: “3.2 Os valores que compõem os lançamentos foram obtidos pelo confronto entre os valores das remunerações informadas nas folhas de pagamento e nas GFIPs, devidamente contabilizados, com as guias de recolhimentos”.

Com isso, percebe-se que é a Recorrente quem efetivamente contrata os trabalhadores, os remunera e subordina a execução dos serviços por eles prestados. E, nessas circunstâncias, a Recorrente se subsume na condição própria de contribuinte de fato e de direito das contribuições sociais previdenciárias, nos termos do inciso I do art. 121 do CTN, independentemente da origem dos recursos financeiros utilizados para o pagamento dos segurados.

Por sua vez, a constatação de que as verbas utilizadas para o pagamento dos segurados em questão são oriundas de entes públicos conveniados, isso, por si só, não tem o condão de atribuir a estes a responsabilidade solidária, nem subsidiária, pelo adimplemento da obrigação tributária ora lançada.

Da mesma forma, a mera disposição, mediante cláusula de convênio, de que os entes públicos assumiriam a responsabilidade por encargos que porventura venham a ser cobrados da Recorrente, não possuem força jurídica para alterar a vontade da lei, que prevê a responsabilidade tributária ou do contribuinte ou do responsável tributário, haja vista que, nos termos do art. 123 do CTN, os acordos particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo do crédito tributário.

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Conforme já foi aventado, os valores apurados como remuneração dos segurados são provenientes diretamente das folhas de pagamento, da contabilidade e da GFIP da Recorrente, e não de documentos dos entes públicos conveniados. E, sabemos que a declaração de fatos geradores mediante GFIP constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário correspondente, nos termos do § 2º do art. 32 da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

§2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008) (g.n.)

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Com relação à questão da discussão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas ela deverá atender todos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/1991 para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito federal ou municipal. Além disso, para fazer jus ao aludido benefício, é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 estabelecia os seguintes requisitos:

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 Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido 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.

No caso dos autos, a Recorrente teve seu direito à imunidade indeferido por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991, eis que, com base no parecer o Parecer/CJ nº 3.272/2004, constatou-se que os convênios firmados com Prefeituras Municipais, para o desenvolvimento de ações compartilhadas na área da saúde pública, enquadravam-se como serviços executados mediante cessão de mão de obra.

Em razão do citado indeferimento do pedido de imunidade condicionada, a Recorrente propôs ação judicial perante a Justiça Federal (processo nº 2005.34.00.0188826), visando obter à sua condição de entidade imune reconhecida nos termos do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Nesse contexto fático, mesmo não estando amparada pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a Recorrente informou nas GFIP, competências 09/2005 a 13/2008, o código FPAS 639, que é específico e exclusivo às Entidades Filantrópicas com Isenção (imune) devidamente reconhecida.

Em razão da utilização do código FPAS 639, e não o FPAS 515, que seria o correto, o sistema automático de cobrança deixou de calcular as referidas contribuições constante dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/1991, bem com as contribuições devidas a outras entidades e fundos (Terceiros).

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos insertos no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991, não pode estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo, a qual competia, além da verificação do preenchimento dos requisitos exigidos em lei, o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias mediante emissão de ato administrativo declaratório pelo INSS.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 30,

da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às entidades e fundos (chamados de Terceiros).

Com relação às contribuições sociais destinadas a Terceiros, observa-se que o Relatório Fiscal estabeleceu de forma explícita as contribuições apuradas no presente lançamento, nos seguintes termos:

“[...] 1.2. O contribuinte acima identificado foi submetido a procedimento de auditoria fiscal com a finalidade de se verificar os recolhimentos das Contribuições Previdenciárias, devidas A Seguridade Social, previstas no art. 11, parágrafo único, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, administradas pela Receita Federal do Brasil - RFB, bem como as contribuições devidas para outras entidades e fundos (terceiros) FNDE; INCRA; SENAC, SESC e SEBRAE, concernentes ao código FPAS 515. [...]”

Isso também foi confirmado no Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD), registrado da seguinte maneira:

“[...] Fundamentos Legais das Rubricas

400 - CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A TERCEIROS - SALÁRIO EDUCAÇÃO

400.05 - Competências :09/2005 a 13/2008

(...)

405 - TERCEIROS-INCRA

405.04 - Competências : 09/2005 a 13/2008

(...)

413 - TERCEIROS-SENAC

413.04 - Competências :09/2005 a 13/2008

(...)

414 - TERCEIROS-SESC

414.04 - Competências : 09/2005 a 13/2008

(...)

415 - TERCEIROS - SEBRAE

415.04 - Competências : 09/2005 a 13/2008 [...]”

Nesse particular, as contribuições destinadas às Entidades/Terceiros têm sua origem em dispositivos legais que lhe instituiu e lhe deu contornos, tendo, com isso, aplicação plena para os contribuintes de FPAS 515, que é o caso da Recorrente. Assim, a previsão legal dessas contribuições lhe confere um dever obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo, obrigando a este recolher os valores independentemente da sua destinação ou da vinculação com a atividade desenvolvida dos entes públicos conveniados com a Recorrente.

Diante disso, afasto as alegações da Recorrente de que o relatório não especifica exatamente para qual entidade seria devida a contribuição e que se trata de um convênio na área da saúde, sem qualquer ligação com os terceiros mencionados.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991¹).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

¹ Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
b) quatorze por cento, no mês seguinte;
c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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;
b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
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;
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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*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, de 2009).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER, em parte**, do recurso e, na parte conhecida, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.