



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

Processo nº 17883.000193/2010-93
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.502 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: TRANSPORTE/CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente FUNDAÇÃO MIGUEL PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2005 a 28/02/2007

RECURSOS ADMINISTRATIVOS - SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, a suspendem a exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

ISENÇÃO – REQUISITOS LEGAIS – CUMPRIMENTO – LEI – RETROATIVIDADE - IMPOSSIBILIDADE

Até a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, suas disposições é que norteavam a concessão ou não de isenção, uma vez que a legislação a ser verificada no que tange aos requisitos para o gozo de isenção é aquela vigente à época dos fatos geradores.

CANCELAMENTO ISENÇÃO – CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS – DEVIDAS

Para as entidades que tiverem a isenção cancelada, são devidas as contribuições patronais correspondentes à parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho

VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba .

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 nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio-transporte e os valores relativos aos meses anteriores a 10/2005 e para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 26/38), constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias os seguintes valores:

- Remunerações pagas a contribuintes individuais, os quais a auditoria fiscal entendeu por caracterizar como segurados empregados, por não atenderem aos pressupostos previstos no art. 12, Inciso V, alíneas “g” e “h” da Lei nº 8.212/1991.
- Vale Transporte pago em espécie aos segurados empregados conforme apurado em rubrica da folha de pagamento.

A auditoria fiscal informa que no período fiscalizado de 08/2005 a 02/2007, a autuada teria se enquadrado como entidade filantrópica isenta de contribuições previdenciárias correspondente à cota patronal informando em GFIP o FPAS 639.

A entidade teve o direito à isenção cancelado por meio do Atos Cancelatório de Isenção de Contribuições Sócias nº 01/2008 e Ato Cancelatório (Retificação), expedidos em 12/02/2008 e 13/05/2008, respectivamente. O cancelamento da isenção ocorreu a partir de 01/10/2005.

As bases de cálculo foram apuradas de acordo com as folhas de pagamento, porém, no período de 08 a 12/2005, os valores pagos a contribuintes individuais caracterizados como empregados foi retirado da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, em face da não apresentação de folhas contendo tais segurados por parte da autuada.

Segundo a auditoria fiscal os contribuintes individuais caracterizados como empregados exerciam atividades de médicos plantonistas, cirurgião dentista, serviços de radiologia enfermeiro, porteiro, serviços gerais, faturamento, copeiro, contadora, serviços de manutenção e recepção.

A auditoria fiscal entende que os serviços acima são essenciais para o desenvolvimento das atividades da entidade não podendo ser caracterizado como eventual.

Além disso, esses profissionais não comparecem à Fundação quando querem. Os médicos, enfermeiras, cirurgiões dentistas e os demais profissionais citados exercem seu ofício nos dias e horários determinados pela entidade

É informado que vários desses trabalhadores constam nas folhas de pagamento da autuada como segurados empregados,

Haja vista as alterações introduzidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual estabeleceu a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e considerando o inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional que estabelece a possibilidade de retroatividade da lei no caso sistemática mais benéfica ao contribuinte, a auditoria fiscal efetuou cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada.

Para tanto, considerou os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, nas competências de 08/2005 a 12/2006, 01/2007 e 02/2007 o cálculo da multa resultou mais benéfico pela aplicação da legislação vigente à época dos fatos geradores.

Para o 13º salário de 2006, o cálculo da multa efetuado com base na multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 resultou mais favorável ao contribuinte.

A auditoria fiscal esclarece que estaria sendo lavrado o débito referente às competências 08 e 09/2005, pelo que dispõe o art. 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009, o qual determina a lavratura do auto de infração relativo ao período em que a interessada descumpriu os requisitos necessários ao direito à isenção da contribuição patronal.

A autuada teve ciência do lançamento em 14/09/2010 e apresentou defesa (fls. 335/338) onde alega que a Medida Provisória nº 446 de 07/11/2008 em seu artigo 37, claramente definiu a situação, pela qual, só o CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social poderia ditar o cancelamento da isenção e, por sua vez, quem tivesse situação pendente esta teria sido resolvida com a edição da citada MP e legislação posterior.

Informa que foi deferido tacitamente a renovação do seu Certificado de entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS.

Argumenta que a lei não vige para retroagir de forma agressiva ao beneficiado, cabendo sua interpretação mais benéfica e a legislação trazida em 2008 vige para beneficiar, ficando claro que a Instituição não teve seu cancelamento protagonizado pela Entidade Maior, o CNAS.

Além disso, teria havido também, após a lavratura do presente auto, impugnações para as quais até hoje não haveria conclusão final.

Argumenta que o órgão competente para deslindar a existência ou não de cassação seria o Ministério da Saúde e que até o momento não haveria qualquer pronunciamento por parte daquele Ministério com o fito de ditar o cancelamento da isenção.

Alega que efetuou parcelamento na forma prevista na legislação o que retornou ao marco zero de qualquer tipo de cobrança, vigendo a isenção da cota patronal.

Informa que apresentou recurso contra o Ato Cancelatório junto ao CARF e finaliza com a solicitação de cancelamento da presente autuação.

Pelo Acórdão nº 12-35.938 (fls. 360/368), a DRJ/ Rio de Janeiro (RJ) I considerou a autuação procedente, ressaltando que o Ato Cancelatório de isenção teve por motivação a existência de débitos para com a Seguridade Social e que o lançamento em questão estaria com a exigibilidade suspensa.

A decisão de primeira instância também salienta que quanto à remuneração dos segurados empregados levantada, o contribuinte não se insurgiu relativamente ao mérito, portanto, foi considerada matéria não impugnada.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 371/374) onde efetua a repetição da argumentação de defesa.

Manifesta seu inconformismo pelo fato de a decisão recorrida ter considerado como matéria não impugnada a remuneração dos segurados empregados levantada.

Argumenta que tendo mencionado sua adesão a parcelamento trouxe meios de defesa para afastar a autuação e ressalta que não agiu com dolo ou vontade de violar os termos do § 6º do art. 55 da lei nº 8.212/1991.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Inicialmente, a recorrente manifesta seu inconformismo pelo fato de a decisão de primeira instância haver considerado como matéria não impugnada a remuneração dos segurados empregados levantada.

Segundo a recorrente, o fato de haver mencionado sua adesão a parcelamento teria trazido meios de defesa para afastar a autuação.

O parcelamento mencionado pela recorrente não abrange os fatos geradores cujas contribuições correspondentes são objeto do presente lançamento.

De fato, a recorrente não questiona nem em defesa, nem em recurso as bases de cálculo utilizadas no lançamento que, aliás, foram obtidas das GFIPs ou seja, remunerações que a própria recorrente reconhece.

O fato da recorrente haver mencionado que teria feito adesão a parcelamento no passado não representa contestação aos valores das remunerações apurados, portanto, a alegação não merece acolhida.

O cerne da argumentação apresentada pela recorrente refere-se ao seu entendimento de que teria direito ao usufruto da isenção.

Conforme informado na decisão de primeira instância, a recorrente teve a isenção cancelada em virtude da existência de débitos para com a Seguridade Social.

Afirma a recorrente que não agiu por dolo ou vontade de violar o § 6º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, dispositivo que versava o seguinte:

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: (...)

§6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição

Observa-se que com esse argumento a recorrente pretende discutir o ato que cancelou sua isenção o que não cabe nos presentes autos.

Quando da emissão do ato cancelatório da isenção, a recorrente foi devidamente intimada e segundo informou foi apresentado recurso dirigido a este Conselho onde manifesta seu inconformismo com tal cancelamento.

No caso presente, trata-se de lançamento da contribuição patronal que passou a ser devida após o cancelamento efetuado.

É certo que a decisão de cancelar a isenção foi contestada pela recorrente, no entanto, não poderia o fisco ficar inerte ante a possibilidade do decurso do prazo resultar na decadência do direito de lançar as contribuições. Por essa razão foi efetuado o lançamento que de acordo com o § 1º do art. 142 do CTN, é atividade administrativa, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No entanto, é preciso também reconhecer que haja vista a discussão administrativa relativamente ao ato de cancelamento de isenção, o crédito constituído por meio da presente autuação encontra-se com a exigibilidade suspensa por força no art. 151, inciso III do *Código Tributário*, abaixo transcrito:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

A recorrente menciona legislação posterior ao ato cancelatório com o objetivo de demonstrar o direito à continuidade do usufruto da isenção.

À época da emissão do ato cancelatório de isenção, vigia o art. 55 da Lei nº 8.212/91, o qual estabelecia que o usufruto da isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da citada lei por entidade beneficente de assistência social que atendesse a todos os requisitos estabelecidos em seus incisos e parágrafos.

Portanto, uma vez concedida a isenção, a condição para a manutenção da mesma seria que a entidade permanecesse cumprindo todos os requisitos e a verificação do descumprimento de qualquer deles implicaria em perda da isenção, o que efetivamente aconteceu com a entidade recorrente.

Cumprе salientar que de acordo com a legislação anterior, sendo o ato cancelatório um ato constitutivo negativo, a partir de sua emissão a entidade perdeu o direito à isenção desde a data em que se verificou o descumprimento dos requisitos legais e só poderia fazer jus ao benefício a partir de novo pedido que resultaria na emissão de Ato Declaratório, devendo a entidade fazer prova do cumprimento de todos os requisitos para o benefício.

No entanto, até a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, pela Lei nº 12.101/2009, não se tem notícia de que a entidade tenha apresentado novo pedido de isenção.

A recorrente cita legislação posterior aos fatos geradores que, no seu entendimento, deveriam retroagir no sentido de beneficiá-la como, por exemplo, a Medida Provisória nº 446/2008 a qual, cumpre esclarecer, foi rejeitada por Ato do Presidente da Câmara dos Deputados de 10 de fevereiro de 2009.

O dispositivo citado pela recorrente, art. 37 da MP, versava o seguinte:

“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.”

Ora, o que se verifica é que o dispositivo não tem o condão de socorrer a recorrente em sua pretensão de demonstrar o direito ao usufruto da isenção.

O artigo 37 trata da situação relativa ao deferimento do CEBAS, o qual representava apenas um dos requisitos a serem cumpridos pelas entidades.

Ocorre que a ausência de CEBAS não foi o que deu causa ao cancelamento da isenção, mas a existência de débito para com a Seguridade Social.

A recorrente também menciona a Lei nº 12.101/2009, a qual revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e veio estabelecer novos procedimentos sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; bem como deu nova regulação aos procedimentos de isenção de contribuições para a Seguridade Social.

Entende a recorrente que em razão da legislação superveniente caberia ao CNAS o cancelamento de isenção, no entanto, ainda que tal alegação padeça de fundamento, não caberia a aplicação de legislação posterior a situação pretérita.

De acordo com o art. 144 do CTN, 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.

As situações em que seria possível à lei retroagir seus efeitos são aquelas definidas no art. 106 do CTN, *in verbis*:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Como se vê, a situação em tela não se enquadra em qualquer das hipóteses acima, além disso, o próprio Regulamento da Lei nº 12.101/2009, aprovado pelo Decreto nº 7.237/2010 é claro nos artigos 44 e 45 que a isenção deverá ser verificada considerando-se o cumprimento dos requisitos exigíveis na legislação vigente à época dos fatos geradores.

Art. 44. Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do

pedido de isenção até a data de publicação da Lei nº 12.101, de 2009.

*Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, **aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.** (g.n.)*

Salienta-se que o presente lançamento compreende contribuições incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e para tal período, suas disposições é que devem ser consideradas para fins de verificação do direito ou não da isenção.

No entanto, de acordo com o Relatório Fiscal, relativamente às competências 08 e 09/2005, a verificação do cumprimento dos requisitos para isenção obedeceu os ditames da Lei nº 12.101/2009, pelo que dispõe o art. 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009, *in verbis*:

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

Observa-se que o Ato Cancelatório de isenção emitido pelo órgão cancelou a isenção da recorrente a partir de **01/10/2005** e que para as competências 08 e 09/2005 foi utilizada a legislação superveniente para lançar os valores das contribuições patronais e destinadas a terceiros.

A meu ver, relativamente às competências 08 e 09/2005, o lançamento não pode prevalecer pelas razões que se seguem.

Nas competências em questão estava em vigência o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e seu regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 dispunha no § 8º do art. 206 o seguinte:

*§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 (...)*

Conforme se vê, o próprio INSS ao verificar o cumprimento dos requisitos para a manutenção da isenção com base nas disposições do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 **concluiu que somente a partir de 10/2005 a entidade deixou de atendê-los**, ou seja, nas

competências 08 e 09/2005, nenhuma irregularidade foi observada que ensejasse o cancelamento da isenção nestas competências.

Na situação encimada é possível dizer que se cumpriu o que a própria legislação superveniente, no caso, os artigos 44 e 45 do Decreto nº 7.237/2010 dispôs, ou seja, que a isenção deverá ser verificada considerando-se o cumprimento dos requisitos exigíveis na legislação vigente à época dos fatos geradores.

Assevera-se que a partir da Lei nº 12.101/2009, o usufruto da isenção ocorre a partir da certificação da entidade pelo órgão competente e desde de cumpridos os requisitos estabelecidos na citada lei.

Assim, o usufruto da isenção ocorre independente de solicitação e conseqüente emissão de ato declaratório como ocorria na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

Também, pela nova legislação, não há necessidade de emissão de ato cancelatório de isenção, bastando que a Secretaria da Receita Federal do Brasil verifique o descumprimento de quaisquer dos requisitos para efetuar o lançamento, desde que não ocorrida a decadência.

Depreende-se que a auditoria fiscal entendeu por aplicar as disposições da Lei nº 12.101/2009, em 08 e 09/2005 por não se encontrarem decadentes à época do lançamento.

Tal qual o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, a Lei nº 12.101/2009 também trouxe requisitos a serem cumpridos pelas entidades certificadas pelos órgãos competentes para o usufruto da isenção, conforme se verifica no artigo 29, abaixo transcrito:

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

Embora entenda que o lançamento nas competências 08 e 09/2005 não pudesse ser efetuado em razão de em tais competênciaa a recorrente ter direito à isenção nos termos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, a auditoria fiscal ao efetuar o lançamento não indicou qual dispositivo da Lei nº 12.101/2009 teria sido descumprido, o que, por si só, já ensejaria a nulidade do lançamento nas citadas competências.

Portanto, relativamente às competências 08 e 09/2005, o lançamento não pode prevalecer.

Quanto aos fatos geradores cujas contribuições correspondentes ensejaram a presente autuação, a recorrente nada questiona.

No entanto, com base no princípio da autotutela que trata do poder-dever da Administração de exercer o controle de seus atos, considero que a parte do lançamento relativa às contribuições incidentes sobre o vale transporte fornecido em pecúnia não pode prevalecer em face da Súmula nº 60/2011 da Advocacia-Geral da União – AGU, publicada no DOU de 09/12/2011 que dispõe o seguinte:

"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

Assim, as contribuições incidentes sobre o vale transporte pago em pecúnia aos segurados empregados devem ser excluídas do lançamento.

Por fim, cumpre tratar da multa aplicada na presente autuação.

Informa a auditoria fiscal que em razão das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, a qual estabeleceu a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e considerando o inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional que estabelece a possibilidade de retroatividade da lei no caso sistemática mais benéfica ao contribuinte, foi efetuado cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada.

Para tanto, a auditoria fiscal considerou os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

Lei nº 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: (...)*

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;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 03/12/2008, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *in verbis*:

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

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto

no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

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

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

(...)

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.

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente..

A auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo já foi citado anteriormente.

A meu ver, o dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, entendo que se deve cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 49/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

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 nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores incidentes sobre vale transporte pago em pecúnia, as competências 08 e 09/2005, bem como para que a multa de mora seja calculada de acordo com o que dispõe o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

É como voto.

Ana Maria Bandeira