



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

Processo nº 10510.004874/2008-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.288 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente FUNDAÇÃO DE APOIO À EDUCAÇÃO E AO DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DE SERGIPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não há nulidade do lançamento quando não se configura óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE PERÍCIA. OITIVA DE TESTEMUNHAS. DESCABIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

Não é conhecido o pedido de perícia desacompanhado de indicação do perito, dos motivos do pedido e da formulação dos quesitos.

É indeferido o pedido de oitiva de testemunhas não fundamentado.

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. TRIBUTAÇÃO.

Incide contribuição previdenciária sobre o pagamento feito a contribuintes individuais pela prestação de serviços à empresa.

Não há isenção sobre os pagamentos feitos a título de bolsa de ensino, pesquisa e extensão quando o pagamento corresponde a uma contraprestação.

JUROS DE MORA.

Os juros de mora aplicados por atraso no recolhimento de contribuições previdenciárias à época dos fatos geradores correspondiam a 1% no mês do vencimento e do pagamento e à taxa Selic nos meses compreendidos entre esses

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para que 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 nº 9.430/1996, vencida a relatora. Apresentará o voto vencedor nessa parte o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Redator Designado

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 15-19.428 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ Salvador-BA, f. 360-374, com ciência ao sujeito passivo em 25/06/2009, f. 376-377 que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP lavrado sob o Debcad n.º 37.157.737-3, com ciência ao sujeito passivo em 29/09/2008, f. 3.

De acordo com o relatório fiscal de f. 44-53, e anexos, o AIOP trata de exigência das contribuições para a Seguridade Social a cargo dos contribuintes individuais, de responsabilidade da empresa na condição de substituta tributária, incidentes sobre pagamentos feitos em desacordo com a legislação a título de bolsas de estudo, de pesquisa, de extensão ou de estágio, aos segurados identificados nominalmente no Relatório de Lançamentos (RL), e outros pagamentos a contribuintes individuais. Conforme consignado no relatório fiscal, os fatos geradores foram agrupados por levantamentos, conforme abaixo:

27. Levantamento CST - Consultoria em saúde e segurança do trabalho. A FUNCEFET apresentou termo de contrato entre o prestador, Sr. Ronnie da Silva Ferreira, e a FUNCEFET para realização de serviço de consultoria. Além da natureza do serviço não ser complementação de aprendizagem, não houve a necessária interveniência de instituição de ensino.

28. Levantamento ENS — Ensaio de banda de música. Trata-se de valores pagos ao Sr. Humberto Nunes de Menezes a título bolsa pelo serviço de treinamentos e ensaios de banda de música e banda marcial.

28.1. Embora o diretor executivo da FUNCEFET tenha informado verbalmente a esta fiscalização que se tratou de bolsa de estágio, não foi apresentado o correspondente termo de compromisso de estágio ou outro documento equivalente.

29. CTC — Consultoria técnico-científica: projeto que teve como objetivo o desenvolvimento de sistema de "inspeção e fiscalização dos sistemas de medição de petróleo e gás natural de Sergipe e Alagoas" realizado pela Agência Nacional de Petróleo. De acordo com o instrumento contratual de n.º 4.114/01 — ANP- 015016, trata-se de um contrato de prestação de serviços de consultoria.

29.1. Na esteira deste projeto, a FUNCEFET firmou contrato de concessão de bolsa para os senhores Jorge Luiz Sotero de Santana e Gustavo José Cardoso Braz, atendendo aos requisitos do Projeto de Pesquisa PROINPT n.º. 01-02/2002-1, intitulado "Identificação de parâmetros determinantes no cálculo das incertezas verificadas na medição fiscal de petróleo e gás natural e investigação das principais características da integridade estrutural das estações de medição de petróleo e gás natural".

29.2. Este trabalho teve como objetivo "desenvolver algoritmos para análise de sistemas de medição em instalações de petróleo e gás natural" e previu a ANP como uma das principais interessadas no desenvolvimento da tecnologia.

Outros contribuintes individuais:

30. Além dos contribuintes individuais que a empresa expressamente reconhece como tal e daqueles que perceberam bolsas acadêmicas, foram identificados outros segurados desta categoria, segundo levantamentos a seguir identificados:

30.1. Levantamento JUR — Assessoria jurídica, referente à prestação de serviços jurídicos pelo Sr. Sérgio Maurício Cardoso;

30.2. Levantamento EXM — Exames e seleções, alusivo à prestação dos serviços necessários para a realização de exames e seleções pela FUNCEFET, tais como preparação de provas, sua correção, coordenação, fiscalização e vigilância nos dias de prova.

A autuada apresentou impugnação tempestiva abrangendo as matérias do lançamento. A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário lançado. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

A partir de 1º de abril de 2003, a empresa fica obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e recolhê-la juntamente com a contribuição a seu cargo, conforme prevê o art. 4º da Lei nº 10.666, de 2003.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa, por obscuridade do lançamento. O Relatório Fiscal e os anexos do AI trazem informações seguras e detalhadas, contendo a identificação do autuado, a fundamentação legal, a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas, o total acrescido de juros e multa, bem como o local, a data e a hora de sua lavratura.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTAGEM DO PRAZO. INOCORRÊNCIA.

É inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, consoante entendimento esposado pela Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, publicada no DOU de 20/06/2008. Como as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, havendo pagamento parcial da obrigação, o prazo de decadência quinquenal para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º do art. 150, do

Código Tributário Nacional. Já no caso de não pagamento, o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN.

Não transcorreu lapso temporal superior a 5 (cinco) anos entre cada ocorrência e a efetiva realização do lançamento (ciência em 09/2008), não prosperando a arguição de decadência constante na peça de defesa.

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A isenção de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida na Lei n.º 8.958, de 1994, não se aplica quando os resultados importem em mera contraprestação de serviços.

BOLSA DE ESTÁGIO. INTERVENIÊNCIA OBRIGATÓRIA. *A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, como interveniência obrigatória da instituição de ensino.*

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER DO AGENTE FISCAL.

O agente fiscal tem, por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei 3.688 de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o dever de formalizar Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de crime de ação penal pública incondicionada ou contravenção penal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

**Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, função esta que pertence ao Poder Judiciário, enquanto não expurgada do ordenamento jurídico, a norma tem presunção de constitucionalidade, motivo pelo qual cabe à autoridade fiscal cumprida, e à que exerce atividade administrativa plenamente vinculada.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

OITIVA DE TESTEMUNHAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível o pedido para depoimento pessoal e oitiva de testemunhas, no âmbito da primeira instância do contencioso

administrativo Fiscal, por falta de previsão legal para a realização de audiência de instrução.

Em 09/07/2009, a interessada, representada por advogado com instrumento de mandato juntado aos autos, interpôs recurso, f. 378-405, apresentando suas alegações, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são, em síntese:

Em preliminar, alega invalidade do lançamento por cerceamento de defesa, argumentando que a descrição da infração não é clara, não há correlação compreensível dos fatos relatados com as planilhas de cálculos das contribuições, não há demonstração da composição da base de cálculo, o que não permite saber como o fiscal chegou aos valores lançados. Sustenta que é praticamente impossível distinguir o objeto dos autos de infração lavrados nessa ação fiscal, especialmente porque o período fiscalizado é o mesmo e o Relatório Fiscal das autuações é cópia fiel um do outro.

Argumenta, ainda, que recebeu todas as peças de lançamento em um *Compact Disc* (CD), o que inviabilizou a leitura, a compreensão e a análise do Auto de Infração no prazo para apresentação da defesa, ressaltando que não está obrigada a ter instalado nos seus computadores os programas específicos para leitura dos arquivos digitais.

Entende que a penalidade aplicada não está discriminada com clareza, o que não é suprido por uma vasta relação de normas jurídicas.

No mérito, esclarece que seu objetivo social é captar e gerenciar recursos financeiros através de convênios com entidades públicas e privadas, destinados à implementação de projetos de pesquisa e extensão realizados pela Universidade Federal de Sergipe com a participação de seus professores/pesquisadores, exclusivamente para a consecução das finalidades esboçadas no projeto para o qual foram escolhidos.

Portanto, afirma que não há subordinação jurídica nem vínculo empregatício entre a recorrente e os professores/pesquisadores porque esses profissionais não desenvolvem a atividade-fim da recorrente. A inexistência de vínculo empregatício nesses casos está expressamente prevista em lei, art. 4º, § 1º da Lei 8.958/94, e tem sido confirmada sua aplicação pelos tribunais pátrios, conforme ementas transcritas.

Alega que a multa aplicada, equivalente a 100% do valor do tributo é desproporcional e desarrazoada, o que desvirtua a natureza meramente punitiva da multa.

Suscita a ilegalidade da cumulação do índice de correção monetária, com juros de mora de 1% e com a taxa Selic.

Ao final, requer:

A declaração da nulidade do auto de infração ou o reconhecimento da improcedência do lançamento, ou, subsidiariamente, a redução da multa para o percentual de 24%, e, ainda, a exclusão dos juros de mora de 1% ao ano do cálculo de atualização do crédito fiscal, mantendo-se apenas a Taxa SELIC.

Protesta por todos os meios de prova, inclusive a realização de perícia, e, especialmente a testemunhal.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

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

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de Invalidade do Lançamento

O relatório fiscal contém a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, a natureza das contribuições lançadas, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores.

Nos relatórios anexos ao auto de infração foram demonstradas as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, as contribuições lançadas e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

No Relatório de Lançamentos (RL), estão identificados pelo nome os beneficiários dos pagamentos que constituem o fato gerador do lançamento e há indicação da data do pagamento e do valor pago.

O auto de infração, em síntese, permite à interessada conhecer a motivação fática e jurídica do lançamento, permitindo-lhe defender-se plenamente.

A argumentação genérica de que há obscuridade na demonstração da matéria tributável e na demonstração do cálculo do tributo não é suficiente para macular o lançamento, assim como não se presume o prejuízo à defesa causado pelo recebimento do auto de infração em meio magnético, cabendo à interessada demonstrar o efetivo prejuízo.

A nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme se extrai do art. 55 da lei 9.784/99, *contrario sensu*:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Concluo que o lançamento contém os requisitos mínimos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade invocada.

Mérito

Pedido de Produção de Provas. Prova Pericial. Oitiva de Testemunha

Conforme determina o § 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72, a juntada de documentos após a impugnação, por ser excepcional, deve ser justificada com base em pelo menos um dos motivos previstos em seu § 4º, que, em síntese, remete à ocorrência de força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição de fatos ou fundamentos novos:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#):

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

Não ficou demonstrada a ocorrência das hipóteses autorizadoras para juntada de provas documentais.

Também não está fundamentado o pedido de prova pericial e testemunhal.

A prova pericial presta-se a esclarecer pontos duvidosos que exijam conhecimentos especializados e não para substituir o ônus do sujeito passivo, relativamente à produção de provas que, por sua natureza, já poderiam ter sido juntadas aos autos no momento da apresentação da impugnação.

Ademais, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), em seu art. 16, § 1º (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º) estabelece que se considera não formulado o pedido de perícia não fundamentado e sem indicação do nome, endereço e qualificação profissional do perito.

Na mesma linha, não foi fundamentado o pedido de oitiva de testemunhas, cuja prova, salvo demonstração em contrário, é prescindível, pois a matéria em litígio, por sua natureza, prova-se por documentos.

Em síntese, rejeito o pedido de produção de provas nessa fase processual.

Bolsa de Ensino, Pesquisa e Extensão. Tributação

A recorrente contesta o lançamento afirmando que os pagamentos realizados têm natureza de bolsa de ensino, pesquisa e extensão, regulada pela Lei 8.958/94, sobre os quais não haveria incidência de contribuição previdenciária.

A Lei 8.958/94 autoriza as Instituições Federais de Ensino Superior (IEF) e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, a celebrar convênios e contratos com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos, e disciplina as relações daí decorrentes:

Art. 1º As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, de que trata a [Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004](#), poderão celebrar convênios e contratos, nos termos do [inciso XIII do caput do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993](#), por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos. [\(Redação dada pela Lei nº 12.863, de 2013\)](#)

O art. 4º dessa lei autoriza a participação, sem vínculo empregatício, de servidores das IFES e demais ICTs nas atividades realizadas pelas fundações, relacionadas ao apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão, mediante concessão de bolsas de ensino, pesquisa e extensão:

Art. 4º As IFES e demais ICTs contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta Lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais. [\(Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010\)](#)

§ 1º A participação de servidores das IFES e demais ICTs contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta Lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento. [\(Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010\)](#)

A fiscalizou identificou pagamentos feitos a este título pela recorrente a diversos profissionais e tributou a prestação de serviço sem vínculo empregatício, o que está de acordo com o disposto no art. 4º § 1º da Lei 8.958/94, enquadrando-os na categoria de segurados contribuintes individuais de que trata o artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99.

Esse dispositivo da Lei 8.212/91 prevê a incidência de contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos trabalhadores sem vínculo empregatício que prestem serviços à empresa, de modo

que, somente não ocorreria incidência de contribuição previdenciária se ao pagamento não correspondesse uma contraprestação.

Aliás, este é o fundamento para isenção do imposto de renda pessoa física sobre os valores recebidos a título de bolsas de estudo e de pesquisa, em sentido próprio, conforme art. 26 da Lei 9.250/96:

Art. 26. Ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

Visto isso, passo à análise individualizada dos contratos juntados aos autos, a fim de identificar a natureza dos valores envolvidos.

a) Prestação de serviço de consultoria em saúde e segurança do trabalho: contrato de concessão de bolsa de pesquisa e extensão referente ao programa de incentivo à produção intelectual tecnológica — PROINPT, de 02/04/2004, f. 168-169, repetido às fl. 175-176, celebrado entre a FUNCEFETSE e RONNIE DA SILVA FERREIRA.

No lançamento tributário estão sendo exigidas, dentre outras, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas pela recorrente a Ronnie da Silva Ferreira, pela prestação de serviço de consultoria em saúde e segurança do trabalho.

No contrato apresentado não há descrição das atividades desempenhadas pelo contratado.

Trata-se de contrato celebrado entre a recorrente e o prestador do serviço sem qualquer relação com as atividades do art. 1º da Lei 8.958/94, cuja remuneração, portanto, não se enquadra como bolsa de ensino, pesquisa e extensão.

b) Prestação de serviço de consultoria técnica: contrato nº 4.114/01 — ANP-01501 de prestação de serviços de consultoria técnica que entre si celebram a Agência Nacional do Petróleo — ANP, a Escola Técnica Federal de Sergipe (ETFSE), com a interveniência da FUNCEFETSE, de 02/02/2002, f. 94-101 do Processo nº 10510.004873/2008-51.

No lançamento tributário estão sendo exigidas, dentre outras, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas pela recorrente a Alex Messias Andrade Pereira, Jorge Luiz Sotero de Santana, Gustavo José Cardoso Braz e Marcos Pedro Ferreira, pela prestação de serviço de consultoria técnico-científica.

O contrato foi celebrado entre a ANP, na condição de contratante, e a ETFSE, como contratada para prestação de serviço de consultoria à contratante, tendo por objeto “*realizar serviços de consultoria técnica, visando proceder a inspeção nos sistemas de medição de petróleo e gás natural e nas instalações e produção nas áreas objeto de concessão, na região do Nordeste do Brasil, com atuação nos estados de Sergipe e Alagoas*”.

O contrato tem como objetivos específicos (item 3 do projeto de pesquisa):

- Desenvolver técnicas de verificação prévia de sistemas de medição de vazão nas instalações de produção de petróleo e gás natural;

- Desenvolver técnicas de verificação das instalações de produção de petróleo e gás natural;
- Desenvolver projetos na área de calibração de instrumentos;
- Desenvolver técnicas de medição de propriedades de fluidos em circuito multifásico;
- Elaboração de uma metodologia de cálculo de incertezas aos processos pesquisados.

De acordo com o contrato, constitui obrigação da contratante (ANP) o pagamento do valor contratado (cláusula 7ª), incluindo a remuneração dos serviços de consultoria, sendo o pagamento realizado por intermédio da autuada, na condição de interveniente FUNCEFETSE (cláusula 9ª).

Para execução deste contrato foi elaborado projeto de pesquisa, f. 170-174 e foram celebrados contratos de concessão de bolsa de pesquisa e extensão entre a FUNCEFETSE e os prestadores de serviço Gustavo José Cardoso Braz e Jorge Luiz Sotero de Santana (f. 103-104, repetido às fl. 266-267 e f. 105-106, repetido às fl. 273-274, todas do Processo nº 10510.004873/2008-51).

Consta Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida pela recorrente em 30/01/2004, no valor de R\$ 27.400,00, referente a serviços prestados à ANP, vinculados a este contrato, f. 115 do Processo nº 10510.004873/2008-51.

Esses documentos evidenciam que os pagamentos aos profissionais contratados pela FUNCEFETSE não foram feitos a título de doação, exclusivamente para que os contratados realizassem estudo ou pesquisa, mas sim, como contraprestação pela prestação dos serviços de consultoria técnica, sujeitando-se à tributação, nos termos do lançamento.

c) Prestação de serviços em Cursos de Educação Profissional: CONVÊNIO DE MÚTUA COLABORAÇÃO PARA A REALIZAÇÃO DE CURSOS DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL DE NÍVEL TÉCNICO PARA A INDÚSTRIA DO PETRÓLEO E GÁS NATURAL – Convênio PRH-ANP/MEC-Técnico nº 43, datado de 11/10/2001, celebrado entre a Agência Nacional de Petróleo – ANP e a Escola Técnica Federal de Sergipe – ETFS, fl.154-167.

Este convênio tem por objetivo “regular as condições e responsabilidades dos partícipes com a realização do Programa Institucional de Cursos(s) de Educação Profissional de Nível Técnico para a Indústria do Petróleo e Gás Natural (doravante designado “Programa”), a ser executado pela Conveniente conforme Plano de Trabalho constante do Anexo I, parte integrante do presente Convênio” (cláusula 1.1):

Constam também dos autos as fichas dos beneficiários do referido convênio, na modalidade “bolsa de técnico”, e “bolsa de coordenação”, fl. 282-357, que são as seguintes pessoas:

Bolsistas beneficiários
Ailler Fontes Dias
Alexandre Azevedo Dutra
Alisson Leal Rocha
Alisson Matos de Santana

Ana Paula dos Santos Cruz
Anderson Azevedo de Souza
Anderson Lucas Mascarenhas
Asley Patric de Jesus Carvalho
Carlos Fernando Dias dos Santos
Carlos Mateus Santos Freire
Cleberton Vieira de Oliveira
Cristiano Francisco Cruz de Menezes
Daniel Fernando Santos Costa
Diógenes Santos Santana
Edinho de Souza Santos
Edson dos Santos Alcantara
Eduardo Ferreira dos Santos Junior
Eliano da Silva Oliveira
Emerson Diaz Nascimento
Emerson dos Santos Bispo
Fabiano Barbosa Bomfim
Fabiano Santos Andrade
Fábio José Aquino Soledade
Fábio Santos Nascimento
Flavia Rejanne Freitas Ramos
Genisson Mnelo Santos
George Luis Emiliano da Silva
Gideoni dos Santos Correia
Gleison Oliveira Santos
Helder Santos Machado
Ivaldo Vieira da Rocha
Ivan dos Santos Silva
Jasiel Santos Alves
Jean Ramos Fonseca
Jefferson José Reis Nunes
Joab Matos Braz
João Henrique dos Anjos Lenik
João Marques dos Santos Filho
João Ricardo Mazeo de Souza
Joe Igor de Oliveira
Jorge Alberto da Silva Melo
José Nunes dos Santos Junior
José Raimundo Felix Souza
José Robson Nobre dos Santos
José Wilson Sousa Silva
Joseli de Santana Santos
Juliana Ribeiro da Silva
Julio Cesar dos Santos
Klevio Oliveira Souza
Lidiane Xavier de Oliveira
Luciano Santos Santana
Marcelo de Mendonça Santos
Márcio André Silva Jesus
Marcos Antonio Araujo de Oliveira
Marcos Antonio Silva de Barros
Marcos de Oliveira Santos
Marcos Vieira da Rocha
Moises Franciscos dos Santos

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001 por RECEITA FEDERAL DO BRASIL e MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Natan Alves dos Santos
Raimundo Correia Dantas Neto
Raul de Gois Oliveira
Ricardo Teixeira dos Santos
Richardson Gois do Carmo
Robson Calazans dos Santos
Ronnie da Silva Ferreira
Rosana Ferreira Alves Santos
Sheila Roberta Santos Barbosa
Simone do Nascimento Lisboa
Thais Matias Dantas
Thiago Lima Borges
Thiago Silva de Araújo
Valter Luis Fernandes de Sales
Viviane Santos Barreto
Walden Alexey Sá Azevedo
Walter Antonio Brasil Bomfim
Yves Marques Ferreira

Os documentos juntados não são eficazes para comprovar o pagamento de bolsas de ensino, pesquisa e extensão aos profissionais identificados no lançamento (Relatório de Lançamentos), os quais não estão elencados dentre os bolsistas beneficiários do programa, acima relacionados, com exceção do profissional Valter Luis Fernandes de Sales.

Além disso, a recorrente não faz parte do convênio apresentado, que foi celebrado entre a Agência Nacional de Petróleo – ANP e a Escola Técnica Federal de Sergipe – ETFS, com interveniência do Ministério da Educação e Cultura – MEC, de modo que não restou comprovado o nexo entre o programa de que trata o convênio e os pagamentos feitos pela recorrente.

Em suma, não ficou comprovado que os pagamentos aos profissionais contratados pela FUNCEFETSE foram feitos a título de doação, exclusivamente para que os contratados realizassem estudo ou pesquisa, mas sim, como contraprestação pela prestação dos serviços técnicos, sujeitando-se à tributação, nos termos do lançamento.

d) prestação de serviço de treinamento e ensaio de banda de música, serviço de fiscalização, vigilância, decoração, recepção e coordenação em exame de seleção e serviço de assessoria jurídica e de contador

No lançamento tributário também estão sendo exigidas contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas pela recorrente aos profissionais identificados no Relatório de Lançamentos (RL) pela prestação de serviços de treinamento e ensaios de banda de música e banda marcial, de fiscalização, vigilância, decoração, recepção e coordenação em exame de seleção, de assessoria jurídica e de contador.

A fiscalizou entendeu que esses profissionais prestaram serviços à recorrente sem vínculo empregatício, enquadrando-os na categoria de segurados contribuintes individuais de que trata o artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99.

Esse dispositivo prevê a incidência de contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos trabalhadores sem vínculo empregatício que prestem serviços à empresa, de modo que,

somente não ocorreria incidência de contribuição previdenciária se ao pagamento não correspondesse uma contraprestação.

Embora a recorrente alegue que esses pagamentos têm natureza de bolsa de ensino, pesquisa e extensão, deixou de apresentar os contratos correspondentes e demais documentos comprobatórios de sua alegação.

Ao contrário, os recibos, folhas de pagamentos e demais documentos anexados ao relatório fiscal, f. 116-184 do processo nº nº 10510.004873/2008-51, demonstram que os pagamentos aos profissionais contratados pela FUNCEFETSE não foram feitos a título de doação, exclusivamente para que os contratados realizassem estudo ou pesquisa, mas sim, como contraprestação pela prestação de serviços, sujeitando-se à tributação, nos termos do lançamento.

Multa

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91¹, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as

¹ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta 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;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- 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).

contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário -notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009²) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009³).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: para a primeira, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁴; para a segunda, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96⁵.

² 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).

³ 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).

⁴ 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁵ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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, de 2007)

O caso em exame trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento não espontâneo, incluído em lançamento tributário - que é o caso - conforme visto, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35 inciso II da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32 inciso IV §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

A multa foi aplicada com base na legislação de regência, cujos dispositivos legais estão citados no relatório de fundamentos legais do débito, sendo que a vigência desses dispositivos legais não pode ser negada pelo CARF com base em alegação de afronta a princípio constitucional da vedação ao confisco, por força do enunciado da Súmula CARF nº 02, de observância obrigatória:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

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, de 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, de 2007)

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

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

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

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

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 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, de 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, de 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 5o Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Ficou consignado nos autos que a multa mais benéfica será calculada de acordo com a sistemática aqui apontada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Diante disso, ratifico a sistemática da multa aplicada.

Cálculo dos Juros

A alegada cumulação de juros de mora de 1% ao mês com a taxa Selic não encontra verossimilhança nos autos.

A aplicação dos juros de mora, à época dos fatos geradores, era disciplinada pelo parágrafo único do art. 34 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei 9.528/97, regulamentado pelo art. 239 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, que dispunha que o percentual de juros de mora por atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias era de 1% no mês do vencimento e no mês do pagamento, com aplicação da taxa Selic nos meses compreendidos entre esses.

O lançamento foi feito de acordo com a legislação citada, que não prevê a alegada cumulação de juros de 1% ao ano com a taxa Selic.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis.

Voto Vencedor

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator Designado

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 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. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

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. 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;*

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.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 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. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando

realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN 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.

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão⁶:

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

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

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como consequência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

...

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

b) deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;

c) deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou

responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

d)deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;

...

Já quanto à hipótese na alínea "c", o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 –POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.

Recurso não conhecido.

...

O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:

"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de

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

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

...

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a

publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

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.

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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

Lei nº 8.212/91

*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.*

...

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

...

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

...

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;

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.

Por tudo, voto pelo provimento parcial para ao recurso voluntário para que, em 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 nº 9.430/1996.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes.