



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

Processo n° 10530.004265/2008-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.695 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FUNDAÇÃO JUAZEIRENSE P DESENV CIENT E TECNOL DO S FRANCISCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando presente nos autos a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e períodos correspondentes, bem como a devida fundamentação legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

ESTÁGIO. PAGAMENTO DE BOLSA DE FORMA IRREGULAR. VIGÊNCIA DA LEI 6.494/77.

O pagamento de bolsa a estagiário em desacordo com os requisitos formais e materiais da Lei de regência da relação especial de trabalho, enseja o lançamento de contribuições previdenciárias.

TAXA SELIC. SÚMULA 03.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35

da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

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 ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96). Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão que julgou improcedente a impugnação ofertada para manter incólume o crédito tributário consubstanciado no DEBCAD nº 37.147.890-1, referente ao período 01/2004 a 12/2004, com ciência pelo contribuinte em 31/12/2008, no montante de R\$ 455.574,06 (quatrocentos e cinquenta e cinco mil quinhentos e setenta e quatro reais e seis centavos).

A presente autuação almeja o recolhimento de contribuições previdenciárias referentes à cota dos segurados, desdobrando-se nos seguintes levantamentos:

1. **GFI – Remuneração declarada em GFIP:** parcelas decorrentes da auditoria básica na remuneração de contribuintes individuais relativas ao atendimento de intimação para retificação da GFIP, por parte do contribuinte;
2. **DOC – Remuneração de Contribuintes Individuais:** parcelas decorrentes da auditoria básica na remuneração de contribuintes individuais apuradas em documentos apresentados pelo contribuinte visando esclarecer as informações contábeis nas contas PRESTADORES DE SERVIÇOS;
3. **DIR – Divergência DIRF x GFIP:** parcelas decorrentes da auditoria básica na remuneração de contribuintes individuais apurados em DIRF apresentado pelo contribuinte;
4. **OUT – Remunerações identificadas em Outros Documentos:** parcelas decorrentes da auditoria básica na remuneração de contribuintes individuais apuradas em relações de pagamentos apresentados pelo contribuinte visando esclarecer as informações contábeis nas contas PRESTADORES DE SERVIÇOS:
 - a. **AJUDA DE CUSTO:** neste caso, o contribuinte efetua pagamentos indevidamente sob a rubrica ajuda de custo a segurados contribuintes individuais prestadores de serviços, com a possível intenção de driblar a contribuição incidente sob a remuneração do trabalhador. Desta forma, o pagamento efetuado a prestadores de serviços a título de ajuda de custo foram considerados como remuneração, haja vista que também não há qualquer indício de comprovação de despesas vinculadas a ajuda de custo na contabilidade, confirmado pelo contribuinte que tais pagamentos eram efetuados diretamente aos prestadores sem qualquer exigência do contribuinte.

- b. **ESTÁGIO – BOLSA AUXÍLIO:** condições para caracterização do estágio não atendidas: instrumento jurídico entre a instituição de ensino e a empresa concedente do estágio; celebração de termo de compromisso entre o estudante e a concedente, com intermediação obrigatória da instituição de ensino; seguro contra acidentes pessoais em favor do estagiário.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou defesa por meio de instrumento de fls. 49/75.

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, DRJ/SDR, prolatou o Acórdão nº 15-28.125, fls. 174/187, o qual julgou improcedente a impugnação ofertada, mantendo incólume o crédito previdenciário ali consubstanciado, conforme ementa a seguir transcrita:

**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.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa uma vez que o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o presente Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ESTAGIÁRIO. INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas destinadas à manutenção de estagiários em desconformidade com Lei nº 11.788/2008 constituem fato gerador de contribuição previdenciária.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo quando não é paga em parcela única e em decorrência de mudança de local de

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar, em decorrência da argüição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, a legislação vigente.

JUROS SELIC. LEGALIDADE.

É lícita a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para o cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Fisco Federal.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal.

MULTA DE MORA. LIMITE DE 20%.

O limite de 20% de multa previsto no art. 61 da Lei 9.430, de 1996 aplica-se para contribuições pagas em atraso, mas não incluídas em auto de infração, já que nos lançamentos de ofício deve ser aplicado o art. 44 dessa Lei.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos exigidos pelo decreto nº 70.235/72. Desnecessária a perícia quando o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 192/218, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Ausência de clara fundamentação da autuação o que enseja cerceamento do direito de defesa;

2. Detalha, por competência, inconsistências verificadas no lançamento, concernentes nas rubricas estagiários, prestadores de serviços pessoa física, ajuda de custo e bolsa auxílio;
3. Relevação da multa e caráter confiscatório, devendo ser aplicada a retroatividade benigna;
4. Ilegalidade da cobrança concomitante de juros e multa moratória;
5. Indevida inclusão da SELIC como taxa de juros;
6. Necessidade de realização de perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documento de fl. 238, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente pretende a nulidade do lançamento em epígrafe por violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, em razão da ausência de fundamentos legais do débito, posto não haver ser possível identificar claramente os fundamentos que culminaram na autuação, preterindo o direito de defesa da contribuinte.

Entretanto, conforme pode ser verificado nos autos, o Relatório Fiscal é rico na indicação dos fundamentos legais e na descrição dos fatos que culminaram na autuação. Inclusive, ainda é possível constatar os Fundamentos Legais do Débito – FLD, segundo fls. 36/37.

Portanto, é plenamente possível a identificação de todos os requisitos descritos no art. 142 do CTN, assim como o art. 10 do Decreto 70.235/72.

Vê-se, pois, que não encontra guarida quaisquer das alegações acerca de suposto cerceamento do direito de defesa, razão pela qual não há que se falar em nulidade da autuação.

ALEGAÇÕES DE INCONSISTÊNCIAS DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

A Recorrente suscita, para cada competência, inconsistências nos lançamentos contábeis realizados. Entretanto, não faz juntar nos autos quaisquer elementos probatórios que atestem as inconsistências supostamente verificadas pela contribuinte.

Ocorre que, mesmo em matéria tributária, cabe a ambos, ao Fisco e ao contribuinte, não só alegar, como, precipuamente, produzir provas que ofereçam condições de convicção favoráveis à sua pretensão.

Por oportuno, transcreve-se as palavras de Marcos Vinícius Neder, quando afirma que ***“no processo administrativo fiscal, tem-se como regra que o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o contribuinte aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a***

*falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes” (NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. coord. *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 19).*

Portanto, alegações desacompanhadas da devida instrução probatória carecem de respaldo que lhe confira legitimidade, razão pela qual devem ser consideradas improcedentes.

Ademais, todos os valores, indicados pela contribuinte, foram combatidos pela DRJ que a cada competência verificou sua improcedência através da análise dos Discriminativos e anexos colacionados à autuação em epígrafe.

Deste modo, tem-se improcedentes as inconsistências alegadas.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A Recorrente alega que as multas aplicadas revestem-se de caráter confiscatório, nos termos do art. 150, IV, da Carta Magna.

Ocorre, entretanto, que ao contrário do que pretende a Recorrente, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula nº 2 do CARF, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Mister destacar que os incisos I e II do Parágrafo único do art. 62 do Regimento Interno do CARF trazem exceções a essa regra, contudo, não sem aplicam ao caso em tela. Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações que inconstitucionalidades se não estiverem nas exceções acima, portanto, não subsistem tais argumentos.

LEGALIDADE DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC

A Recorrente entende como ilegal a incidência da taxa Selic na correção do crédito tributário lançado, na contramão do entendimento pacificamente esposado por este Conselho, inclusive consolidada na Súmula nº 03 do CARF, *in verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na aplicação da Taxa SELIC em matéria tributária.

AJUDA DE CUSTO

Um dos levantamentos verifica que a autuação se deu, também, em razão da autuação de valores pagos a segurados contribuintes individuais a título de ajuda de custo. É sabido que tais rubricas não sofrem a incidência de contribuição previdenciária, uma vez que não integram ao salário de contribuição, nas hipóteses especificadas no art. 28, § 9º, “g”, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97.

Vê-se, pois, que a ajuda de custo prevista em lei como exceção à incidência de contribuição previdenciária é aquela paga a segurado empregado em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado quando o empregador arca com as despesas resultantes da transferência.

In casu, a Recorrente não fez prova de que os valores autuados sob tal rubrica corresponderia à ajuda de custo, situação em que ensejaria a aplicação das exceções legais acima, de modo que se aplica o mesmo entendimento quanto a insuficiência probatória na alegação dos fatos, esposado anteriormente.

Dessa forma, merece manutenção a procedência do crédito tributário atinente.

BOLSA ESTÁGIO

Segundo a Lei 8.212/91, está excluído do conceito de salário de contribuição a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da respectiva Lei, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, **quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;**

A Lei nº 6.494/77, que regia as relações de estágio à época dos fatos geradores, logo a aplicável, era de redação bastante simples e de poucos artigos, por tal razão, colaciona-se abaixo seus dispositivos pertinentes, *in verbis*:

Art. 1º As pessoas jurídicas de Direito Privado, os órgãos de Administração Pública e as Instituições de Ensino podem aceitar, como estagiários, os alunos regularmente matriculados

em cursos vinculados ao ensino público e particular. (Redação dada pela Lei nº 8.859, de 23.3.1994)

§ 1º *Os alunos a que se refere o caput deste artigo devem, comprovadamente, estar **freqüentando cursos** de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)*

§ 2º *o estágio somente poderá verificar-se em unidades que tenham condições de proporcionar experiência prática na linha de formação do estagiário, devendo o aluno estar em condições de realizar o estágio, segundo o disposto na regulamentação da presente lei. (Redação dada pela Lei nº 8.859, de 23.3.1994)*

§ 3º *Os estágios devem **propiciar a complementação do ensino e da aprendizagem** e ser planejados, executados, **acompanhados e avaliados** em conformidade com os currículos, programas e calendários escolares. (Incluído pela Lei nº 8.859, de 23.3.1994)*

Art. 2º *O estágio, independentemente do aspecto profissionalizante, direto e específico, poderá assumir a forma de atividade de extensão, mediante a participação do estudante em empreendimentos ou projetos de interesse social.*

Art. 3º *A realização do estágio dar-se-á mediante **termo de compromisso** celebrado entre o estudante e a parte concedente, **com interveniência obrigatória da instituição de ensino.***

§ 1º *Os estágios curriculares serão desenvolvidos de acordo com o disposto no § 3º do art. 1º desta lei. (Redação dada pela Lei nº 8.859, de 23.3.1994)*

§ 2º *- Os estágios realizados sob a forma de ação comunitária estão isentos de celebração de termo de compromisso.*

Art. 4º *O estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza e o estagiário poderá receber bolsa, ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária, **devendo o estudante, em qualquer hipótese, estar segurado contra acidentes pessoais.***

Art. 5º *A jornada de atividade em estágio, a ser cumprida pelo estudante, deverá compatibilizar-se com o seu horário escolar e com o horário da parte em que venha a ocorrer o estágio.*

Parágrafo único. Nos períodos de férias escolares, a jornada de estágio será estabelecida de comum acordo entre o estagiário e a parte concedente do estágio, sempre com interveniência da instituição de ensino.

Do texto acima, extrai-se que existem aspectos formais e materiais para configuração da relação especial de estágio. Pelo fato de a matéria encontrar relação bastante próxima com a seara trabalhista, o TST entende que no caso de ausência de um dos requisitos acima elencados, está a relação desvirtuada.

Para tanto, veja-se os precedentes abaixo trazidos à colação:

3. DESVIRTUAMENTO DOS CONTRATOS DE ESTÁGIO.

Na composição do tipo legal do estágio, é essencial que compareçam os requisitos formais e materiais específicos ao delineamento da figura - sem os quais não se considera tipificada essa relação jurídica especial e excetiva de trabalho intelectual não empregatício. Se, diante do minucioso delineamento dos fatos no acórdão regional, constata-se a ausência dos requisitos legais obrigatórios - formais e materiais -, ocorrendo desvirtuamento do contrato de estágio, impõe-se o consequente reconhecimento do vínculo empregatício. Ressalte-se que a jurisprudência desta colenda Corte Superior considera desvirtuado o contrato de estágio quando inexistente correlação entre as atividades desempenhadas pelo estudante no estágio e o seu curso de formação, entendendo, então, pela caracterização do vínculo de emprego, caso presentes os requisitos para tanto. Precedentes. Recurso de revista não conhecido.

Recurso de revista conhecido por divergência jurisprudencial, porém não provido.

(RR - 197500-59.2001.5.15.0014 , Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 18/12/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 01/02/2013)

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONTRATO DE ESTÁGIO. DESVIRTUAMENTO. O Regional destacou, com base na prova produzida, a ausência de registro formal válido de que as partes firmaram termo de compromisso de estágio, com interveniência da instituição de ensino em que estivesse matriculada a reclamante. Consignou, ainda, que as atividades desenvolvidas pela autora, estudante de Ciências Contábeis, não estavam relacionadas com a contabilidade da reclamada. Assim, concluiu que não foi atendido o disposto no artigo 3º, caput e § 1º, da Lei nº 6.494/1977, que versava sobre a necessidade de celebração de termo de compromisso de estágio, com interveniência da instituição de ensino e a complementação do ensino e da aprendizagem, razão pela qual entendeu que houve o desvirtuamento do estágio e o consequente reconhecimento do vínculo de emprego. Para se concluir de forma diversa, seria imprescindível a reapreciação da prova coligida nos autos, procedimento vedado nesta fase recursal de natureza extraordinária, nos termos da Súmula nº 126 do TST. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR - 13177-49.2010.5.04.0000 , Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, Data de Julgamento: 11/05/2011, 2ª Turma, Data de Publicação: 20/05/2011)

No mesmo sentido: AIRR - 72100-73.2009.5.05.0033 , Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 07/11/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 09/11/2012; AIRR - 9700-23.2009.5.19.0004 , Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/09/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/09/2012.

A norma previdenciária, acima exposta, informa que a bolsa paga aos estagiários serão excluídas do conceito de salário de contribuição caso pagas de acordo com a Lei do estágio. Para tanto, devem ser obedecidas cumulativamente todos os pontos ali constantes, sejam eles formais ou materiais, independentemente da caracterização da relação de emprego, o que o artigo manda observar é o cumprimento da Lei 6.494/77 apenas, sem influenciar em momento algum o âmbito das relações de trabalho.

Ocorre que, segundo relata a autoridade fiscal, três foram os requisitos inobservados pela empresa:

1. Instrumento jurídico entre a instituição de ensino e a empresa concedente do estágio;
2. Celebração de termo de compromisso entre o estudante e a concedente, com intermediação obrigatória da instituição de ensino;
3. Seguro contra acidentes pessoas em favor do estagiário.

Não havendo a apresentação de tais documentos, torna-se inevitável o enquadramento das verbas pagas no conceito de salário de contribuição, uma vez que são formalidades de cumprimento obrigatório, vinculada à Lei nº 6.494/77. A empresa, por outro lado, não apresentou quaisquer dos documentos, o que atesta a irregularidade das verbas pagas sob esta rubrica.

Portanto, comprovado que houve o descumprimento de requisitos constantes na Lei 6.494/77, acima elencados, há de ser considerado como salário de contribuição, os valores pagos a título de bolsa/auxílio estágio, mantida a autuação.

COBRANÇA CONCOMITANTE DE MULTA E JUROS DE MORA

Não há que se falar em *bis in idem* na cobrança concomitante de multa e juros de mora, uma vez que aquela reveste-se de caráter punitivo a fim de coibir a prática de infrações pelos contribuintes, enquanto que os juros adquire caráter indenizatório, com o intuito de recompensar monetariamente o Fisco pela ausência do recolhimento no dia do vencimento de determinado tributo. Ambos acréscimos legais encontram-se previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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 Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Dessa forma, tem-se por devidos os acréscimos legais a qual a autuação em epígrafe foi submetida.

DAS MULTAS APLICADAS

No que se referem à multa aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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) 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) 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). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício.

Havia apenas multa de mora em duas modalidades: a uma decorrente do pagamento em atraso,

desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“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 do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *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).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN positiva o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

Processo nº 10530.004265/2008-16
Acórdão n.º **2403-002.695**

S2-C4T3
Fl. 9

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo **provimento parcial do Recurso Voluntário**, para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96).

Marcelo Magalhães Peixoto.