



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

Processo n° 10660.723452/2011-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.143 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente LOCOMOTIVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TÊXTEIS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2008

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

A empresa está obrigada a recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, quando contratar prestação de serviço de cooperativa de trabalho.

Havendo notas fiscais de prestação de serviços pela cooperativa em nome da empresa notificada, comprovado está o fato gerador de contribuições previdenciárias.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Jhonatas Ribeiro da Silva, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Walter Murilo Melo de Andrade.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 06/2008 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 11/13) informa que o fato gerador decorre dos serviços prestados por cooperados por intermédio da Cooperativa de Trabalho Médico de Pouso Alegre UNIMED SUL MINEIRA (CNPJ 21.490.586/0001-90), contratada, mediante Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Obrigações Decorrentes do Contrato de Prestação de Serviços, firmado em 16/04/2010 entre a empresa SÃO PAULO ALPARGATAS S/A, cedente, a COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DE POUSO ALEGRE, interveniente, e a empresa LOCOMOTIVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TÊXTEIS INDUSTRIAIS LTDA, cessionária. Este instrumento prevê que, a partir de 17/12/2007, a cessionária assumira todos os direitos e obrigações contratuais da cedente. Entretanto, a empresa cessionária manteve-se sem atividades até a competência 06/2008 e as faturas/notas fiscais foram emitidas à cedente SÃO PAULO ALPARGATAS S/A até 31/05/2008.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que a contratada COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DE POUSO ALEGRE encaminhou à contratante LOCOMOTIVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TÊXTEIS INDUSTRIAIS LTDA faturas e notas fiscais de prestação de serviços emitidas em contrapartida à prestação de serviços médicos, que foram liquidadas pela empresa.

A auditoria verificou que a autuada deixou de incluir em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) a totalidade dos atos cooperativos principais, bases de cálculo das contribuições previdenciárias, constantes nas faturas emitidas pela cooperativa contratada, e tampouco comprovou ter recolhido a totalidade das contribuições devidas.

O Fisco também registra que:

1. foram deduzidas das contribuições exigidas as contribuições recolhidas em GPS específicas em época própria e cujas bases de cálculo foram inseridas em GFIP;
2. aplicou, nas competências 06/2008 a 11/2008, a multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, por ter sido considerada mais benéfica, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN;

3. na competência 12/2008, aplicou a multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009;
4. emitiu Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) a ser encaminhada ao Ministério Público Federal (MPF), por ter o contribuinte deixado de informar em GFIP, em parte, os valores de faturas e/ou notas fiscais emitidas por cooperativa de trabalho médico contratada.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 16/08/2011 (fls. 01 e 255), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 257/267) – acompanhada de anexos de fls. 268/275 –, alegando, em síntese, que:

1. ocorreu vício na mensuração da multa, porque a redação dada pela MP 449/08 ao art. 35-A da Lei 8.212/1992, somente passou a ter vigência a contar da competência 01/2009, portanto, não se presta a fundamentar as competências envolvidas pelo período de 06/2008 a 12/2008. Acrescenta que *“(...) além de se ter como absolutamente inaplicável na espécie dos autos a taxa de multa de 75%, é de se reconhecer que não há adequada fundamentação legal a validar qualquer taxa de multa no chamado FLD, o que torna nulo de pleno direito este AIOP (...)”*;
2. a base de cálculo da contribuição de quinze por cento, tendo em vista as peculiaridades da cobertura do contrato deve observar o previsto na alínea “a” do inciso I, art. 292 da IN/3/2005, e ser fixada em trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, pois seu contrato é grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial. Diz que fundamentado no referido dispositivo aplicou de forma correta o percentual de 15% (quinze por cento) sobre o montante mínimo de 30% dos valores faturados nas notas fiscais, sendo indevida a cobrança da incidência de tal alíquota sobre os remanescentes 70%;
3. a exação é objeto de ADIN em julgamento no STF, razão pela qual o julgamento administrativo da contenda deve ficar suspenso. Na oportunidade transcreve decisão judicial sobre o tema e acrescenta ser imprescindível a edição de Lei Complementar para instituir novas bases de cálculo distintas das previstas no art. 195, § 4º, c/c art. 154, inciso I da CF;
4. requer que a defesa administrativa seja recebida e regularmente processada, com imediata suspensão da exigibilidade da dita contribuição até o final julgamento da presente lide administrativa, a teor do disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CTN).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG – por meio do Acórdão nº 09-38.278 da 5ª Turma da DRJ/JFA (fls. 293/298) –

Processo nº 10660.723452/2011-12
Acórdão n.º **2402-003.143**

S2-C4T2
Fl. 4

considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso (fls. 311/326), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Varginha/MG encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo (fls. 308/311). Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega inconstitucionalidade da legislação previdenciária que dispõe sobre a incidência de contribuições na contratação de serviços de cooperativa de trabalho, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os preceitos regulados na Lei 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados de cooperativas de trabalho.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

No que tange à alegação de ilegalidade da legislação previdenciária que dispõe sobre a incidência de contribuições concernente à contratação de serviços de cooperativa de trabalho, frise-se que a auditoria fiscal cumpriu a legislação previdenciária vigente à época do lançamento.

Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja ilegalidade vem sendo questionada, razão pela qual são exigíveis as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados de cooperativas de trabalho.

Dessa forma, quanto à ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a Recorrente.

Para fins de esclarecimentos, convém apreciar a legislação que trata da contribuição sobre os serviços de cooperativas de trabalho.

A partir da competência março de 2000, a tomadora de serviços prestados por cooperativa de trabalho ficou com o dever de contribuir com a alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura para a seguridade social.

A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999, nestes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

Uma vez que a Recorrente tomou serviços da Cooperativa de Trabalho Médico de Pouso Alegre UNIMED SUL MINEIRA, deveria ter contribuído para a seguridade social com a alíquota de 15% sobre as respectivas notas fiscais ou fatura, a partir da competência março de 2000.

Em face da constatação da existência de pagamentos, caracterizado está o fato imponível (fato jurídico tributário, situação fática) da contribuição social.

Logo, não acato a alegação da Recorrente de que há cobrança indevida da contribuição social previdenciária incidente sobre a contratação de serviços de cooperativa de trabalho, eis que onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Com relação à alegação de que a base de cálculo se amolda ao disposto no inciso I alínea "a" do art. 291 da IN/03/2005, cujo dispositivo foi mantido nos mesmos termos na IN 971/2009, no art. 219, ora vigente, cumpre esclarecer que tal base de cálculo deverá ser apurada em conformidade com o inciso II do referido dispositivo.

Esse entendimento é extraído do conjunto fático-probatório acostado aos autos, principalmente do Contrato firmado com a Cooperativa de Trabalho Médico que registra como objeto:

1 - DO OBJETO:

*1.1. **A UNIMED SUL MINEIRA**, na condição de sociedade cooperativa caracterizada como instrumento de contratação dos profissionais cooperados, qualificada como COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO de Planos Privados de Assistência à Saúde, devidamente registrado junto a ANS sob o número 237.188, de acordo com o inciso II, do artigo 1 da Lei nº 9.056/98 **prestará aos "Participantes" devidamente inscritos pela "Contratante" neste contrato sob o regime de "Contribuição" pré-fixada.** Assistência Médico Hospitalar de natureza clínica e cirúrgica, por intermédio dos profissionais cooperados e de hospitais e serviços auxiliares de diagnóstico e terapia, nas internações normais ou de terapia intensiva, obrigando-se pelos serviços direcionados à prevenção das*

doenças, bem como, a recuperação, manutenção e reabilitação da saúde, compreendida nos termos das cláusulas e condições ora ajustados, compreendendo a prestação de serviços exclusivamente no área de atuação da UNIMED SUL MINEIRA, ou seja, nos municípios descritos no capítulo M do "Regulamento do Plano".

(...)

I.4. São partes integrantes deste Contrato, além do "Regulamento do Plano" os seguintes documentos:

- ▶ *A "Proposta de Adesão Coletiva Empresarial";*
- ▶ *O "Material Explicativo";*
- ▶ *"Certificado Empresarial";*
- ▶ ***Folheto com "Relação de Prestadores de Serviço";***
- ▶ ***A Tabela de Reembolso" da UNIMED SUL MINEIRA;***
- ▶ *Todo e qualquer documento que altere ou que complemente este "Contrato", o "Regulamento do Plano", bem como os documentos acima relacionados. (g.n.)*

Percebe-se, então, que os serviços da cooperativa de trabalho médico eram prestados por meio do contrato coletivo em que a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento. Isso se amolda à regra estampada no art. 291, II, da Instrução Normativa nº 971/2009.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 971/2009:

Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios: (...)

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária.

Portanto, a Recorrente deixou de cumprir obrigação principal estabelecida no art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, e, como tomadora de serviços prestados por cooperativa de trabalho, ficou com o dever de contribuir com a alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura para a seguridade social.

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

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

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

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

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

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

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

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

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

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

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

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

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

Lei 8.212/1991:

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

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

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

CONCLUSÃO:

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

Ronaldo de Lima Macedo.