

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.

FNDE/SALÁRIO-EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVISTA EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: FNDE/Salário-Educação.

EMPRESAS URBANAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA.

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.

DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO. SEGURADO EMPREGADO.

Quando o Fisco constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento. Os segurados preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991.

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

Processo nº 11080.732860/2011-41
Acórdão n.º **2402-003.444**

S2-C4T2
Fl. 3

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões. Ausente, justificadamente, Lourenço Ferreira do Prado.

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 01/2007 a 12/2008.

Também há o lançamento das contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (FNDE/Salário-Educação e INCRA), para as competências 01/2007 a 12/2008.

O Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. DEBCAD 37.332.214-3 → refere-se às contribuições sociais patronais incidentes sobre pagamentos relativos a serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho e às contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT);
2. DEBCAD 37.332.215-1 → refere-se às contribuições destinadas aos Terceiros (FNDE/Salário-Educação e INCRA).

Esse Relatório Fiscal afirma que o lançamento da contribuição patronal de 1%, destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), e da contribuição de 2,7%, destinada a outras entidades e fundos, decorreu da descaracterização de segurados da categoria de contribuinte individual autônomo para a categoria de segurado empregado, relativamente a pessoas físicas contratadas para prestar serviços de instrutores em cursos diversos disponibilizados pelo SENAC. Informa, ainda, que, no período da constituição do crédito, *“conforme se verifica nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIPs entregues e exportadas para o sistema GFIPWEB, houve a informação das pessoas físicas contratadas como professores para atuar como instrutor de cursos indevidamente na categoria de contribuinte individual e não houve a informação total dos repasses aos cooperados pelos serviços tomados de Cooperativas de Trabalho e nem o recolhimento incidente sobre estes pagamentos das contribuições previdenciárias através de GPS”*.

Esclarece, ainda, no que tange às contribuições previdenciárias calculadas sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho, que se trata de lançamento referente à diferença entre a base de cálculo declarada em GFIP e a base de cálculo total da contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, relativo ao fato gerador da obrigação previdenciária, com base na discriminação nas notas fiscais fatura de

serviço emitidas pela UNIMED Federação das Coop Médicas do RGS - CNPJ nº 87.158.507/0001-56.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 20/12/2011 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. inicialmente, sua condição de imune à incidência das contribuições sociais, conforme estabelece o artigo 195, parágrafo 7.º, da Constituição Federal, face à sua natureza de “entidade de caráter assistencial”. Ressalta que *“o caso em exame não cuida de saber se a Impugnante preencheu ou não os requisitos para gozo da imunidade tributária – fato incontestado pela autoridade fiscal. Muito menos há que se falar em requisitos como a obtenção de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, posto que o SENAC, criado justamente para esse fim, já tinha direito adquirido anteriormente à instituição de tais regras, conforme dispõe a própria lei instituidora (Lei n.º 8.621/46), pelo que se aplica a norma que excepciona os indigitados requisitos – o art. 55, § 1.º, da Lei n. 8.212/93”*;
2. a contribuição para o INCRA, em relação à qual a impugnante estaria isenta, por força da ampla isenção tributária estabelecida nos artigos 12 e 13 da Lei n.º 2.613/55 – que autorizou a União a criar uma fundação denominada Serviço Social Rural (SSR), não lhe podendo em consequência ser exigido o pagamento dessa exação;
3. ainda quanto à contribuição destinada ao INCRA, e bem assim no tocante àquelas para o SAT/RAT e para o FNDE (Salário-Educação), afirma que o procedimento baseou-se em *“ATO PRESUNTIVO EQUIVOCADO, INFUNDADO E ILEGAL, uma vez que nenhuma prova de que os profissionais contratados como autônomos pudessem ser caracterizados como segurados empregados –, e nem poderia, já que tais segurados não preenchem os requisitos para serem enquadrados como segurados empregados, fato que somente poderia ser discutido e ser reconhecido pela Justiça do Trabalho, sendo a autoridade fiscal atuante absolutamente incompetente para tanto, tendo extrapolado suas funções e agido ilegalmente, em desacordo, sobretudo, com o princípio da estrita legalidade tributária, do qual depende para a constituição da obrigação tributária”*;
4. entende equivocado, infundado e desprovido de provas cabais que pudessem confirmar as alegações da Fiscalização. Os instrutores enquadrados como autônomos são formalmente registrados por meio de contrato específico de prestação de serviço. Aponta, nesse sentido, os documentos de fls. 615/625. Destaca, ainda, que está juntando os contratos de prestação de serviço que demonstram a inexistência de relação de emprego, nos termos dos artigos 2.º e 3.º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Em relação aos contratos com os **instrutores autônomos**, refere que estes eram “firmados em razão da

necessidade de se ter, em determinado momento e em relação à determinada atividade ou curso específico, uma ‘atividade profissionalizante especial e desenvolvida esporadicamente por profissional liberal’ (Cláusula Quinta do Contrato) – profissional ao qual não era imposta qualquer forma de exclusividade com a Contratante”. Assim, por exemplo, a instrutora Carim Luciane da Silva Rodrigues, que, ao publicar seu currículo na rede mundial de computadores, “informa a prestação de serviços em outras entidades, que não a Impugnante (...), o que comprova ser a mesma uma profissional liberal, que presta serviços à Impugnante de forma autônoma, sem qualquer vínculo de exclusividade”. Não haveria, assim, dado o número mínimo de instrutores contratados como autônomos, motivo para que a impugnante houvesse violado norma do Direito do Trabalho, “principalmente porque em 2007 os pagamentos a autônomos representaram apenas 4,80% do total de colaboradores da folha de pagamento; e em 2008 este valor caiu para 4,45% – o que significa que mais de 95% dos colaboradores contratados são empregados”;

5. em relação ao AI n.º DEBCAD 37.332.214-3, concernente ao crédito tributário relativo à incidência da contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura da prestação de serviços, em razão dos serviços que são prestados à empresa por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho contratada (UNIMED Federação das Coop Médicas do RGS), registra, inicialmente, que se discute nos autos a diferença entre a base de cálculo utilizada pela empresa (com suporte nas notas fiscais/faturas recebidas da cooperativa por ela contratada), e a base de cálculo considerada pela autoridade fiscal ao efetuar o lançamento – ato administrativo que deve ser anulado, por carregar vícios insanáveis que não podem ser admitidos. Aponta, no caso, a um, a ocorrência de equívoco do Fisco quanto à base de cálculo da contribuição sobre os valores pagos a cooperativas; a dois, a ilegalidade das restrições à dedução da base de cálculo da retenção – presunção de fato gerador por norma infralegal; e, a três, a inconstitucionalidade da contribuição de 15% sobre valores de serviços prestados por cooperativas de trabalho;
6. ao final, postula em preliminar seja suspenso o crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. No mérito, requer seja cancelado integralmente “o Auto de Infração em epígrafe”, reconhecendo-se (a) a imunidade à incidência das contribuições sociais nos termos do artigo 195, parágrafo 7.º, da CF/88; (b) a isenção das contribuições sociais, nos termos da Lei n.º 2.613/55 e jurisprudência pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça; (c) a descabida e ilegal a presunção de fatos para constituição da obrigação tributária – ausência de qualquer prova cabal por parte do Fisco; e (d) a indevida cobrança de diferenças relativas à contribuição de 15% sobre valores de serviços prestados por cooperativas de trabalho (UNIMED), tendo em vista (1) o equívoco do Fisco quanto à base de cálculo da contribuição devidamente recolhida pela impugnante sobre os valores pagos à cooperativa contratada, homologando-se os procedimentos corretamente efetuados; (2) a ilegalidade das restrições à dedução da base de

cálculo da retenção (presunção de fato gerador por norma infralegal); e (3) a inconstitucionalidade da instituição de nova contribuição por meio de lei ordinária.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre/RS – por meio do Acórdão nº 10-38.401 da 7ª Turma da DRJ/POA (fls. 679/692) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

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 das Cooperativas de Trabalho Médico, UNIMED Federação das Coop Médicas do RGS - CNPJ nº 87.158.507/0001-56, devidamente delineadas no Relatório Fiscal, 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 Recorrente é uma associação (Confederação Nacional) sem fins lucrativos e, por consequência, não estaria alcançada pelo dispositivo do art. 22 da Lei 8.212/91, porquanto este dispositivo se direciona exclusivamente a empresas, cumpre esclarecer que esse fato não a dispensa do cumprimento da obrigação tributária principal.

Isso está em consonância com o art. 15, parágrafo único, da Lei 8.212/91, que dispõe:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

*Parágrafo único. **Equipara-se a empresa**, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, **bem como a cooperativa, a associação ou***

entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.
(Redação dada pela Lei 9.876, de 26/11/99) (g.n.)

Portanto, a Recorrente, na qualidade de equiparada à empresa, 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.

Dentro desse contexto fático de tomadora de serviços prestados por cooperativa de trabalho, a Recorrente alega que há equívoco do Fisco quanto à base de cálculo da contribuição sobre os valores pagos a cooperativas.

Constata-se que a UNIMED Federação das Coop. Médicas do RGS **identifica os valores correspondentes aos atos cooperativos principais**, os quais, deduzidos aqueles valores já declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), foram considerados como base de cálculo das contribuições lançadas, conforme tabelas elaboradas pelo Fisco (fls. 548 e 553) e faturas de prestação de serviço colacionadas pela autoridade lançadora (fls. 549 e 511).

Com isso, não acato a alegação de que ocorreu erro na apuração dos valores lançados, eis que a base de cálculo sobre a qual incidiu a alíquota de 15% para a seguridade social decorreu da realidade fática encontrada nos documentos apresentados pela Recorrente.

Quanto à questão da discussão acerca da imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, esclarecemos que essa questão suscitada pela Recorrente tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55 da Lei 8.212/1991, com o argumento de que a “imunidade” só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal. Segundo a Recorrente, isso levaria a nulidade do lançamento fiscal, já que os dispositivos da Lei 8.212/1991 que tratam de isenção são inconstitucionais.

Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da imunidade/isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seus incisos I e II, a obrigatoriedade que seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, assim como seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

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

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas do atendimento de todos os requisitos estabelecidos na Lei 8.212/1991, para usufruir a isenção aqui tratada. Assim, para fazer jus ao aludido benefício é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (g.n.)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

(...)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro fornecido pelo CNAS são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Conforme demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, peças de impugnação e recursal, bem como registrado na decisão de primeira instância, dentre outros elementos examinados), a Recorrente não comprovou possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período objeto do lançamento fiscal, nem preencheu os demais requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei 8.212/1991. Isso constitui um dos pontos basilares para o reconhecimento da imunidade pretendida. Assim, para fins de imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal/1988, ficou demonstrado que a Recorrente não se enquadra como entidade beneficente de assistencial social.

Com isso, como não há nos autos a comprovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, ou até mesmo de tê-lo efetuado solicitação pela Recorrente, nem os demais requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, é de se considerar inexistente o direito aludido para as competências dos valores lançados no presente processo.

No que diz respeito à alegação de que a Lei 8.212/1991 é inconstitucional para regulamentar dispositivos constitucionais, vale esclarecer que a própria Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, conforme disposto no seu artigo 102, *in verbis*:

Art. 102. compete ao supremo tribunal federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal; (...)

Portanto, as exigências estabelecidas pelo art. 55 da Lei 8.212/1991, que trata especificamente da isenção de contribuições previdenciárias, não permitem a aplicação do art. 14 do CTN e devem ser atendidas de forma cumulativa para fins de concessão deste benefício.

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991 – não é portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, dentre outros –, não pode estar amparado pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas e lançadas no presente processo.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às Entidades e Fundos (chamados de Terceiros: FNDE/Salário-Educação e INCRA).

Quanto à argumentação de ilegalidade da contribuição social destinada ao Salário-Educação/FNDE, registramos que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou tanto pela constitucionalidade da legislação anterior à CF/1988 quanto à sua recepção, como também pela constitucionalidade da Lei 9.424/1996.

Inicialmente, a contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE, por força do Decreto 87.043/1982, foi fixada a alíquota em 2,5% sobre a folha de salários. Posteriormente, a Lei 9.424/1996 também disciplinou a matéria no art. 15, *in verbis*:

Art. 15. O Salário-Educação, previsto no artigo 212, § 5º da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou tanto pela constitucionalidade da legislação anterior à Constituição Federal de 1988 quanto à sua recepção, como também pela constitucionalidade da Lei 9.424/1996. Diante disso, vejamos o teor do enunciado da Súmula 732 do STF:

Súmula 732 - STF. É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.

Por sua vez, a Lei 9.766/1998 estabeleceu que a contribuição social destinada ao Salário-Educação deverá obedecer os mesmos prazos e condições estipulados para as contribuições sociais devidas Seguridade Social.

Lei 9.766/1998:

*Art. 1º. **A contribuição social do Salário-Educação**, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, **obedecerá aos mesmos prazos e condições**, e sujeitar-se-á às mesmas sanções administrativas ou penais e outras normas **relativas as contribuições sociais e demais importâncias devidas Seguridade Social**, ressalvada a competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, sobre a matéria. (g.n.)*

Com isso, afasto a alegação de ilegalidade da contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE.

Quanto à alegação de ilegalidade das contribuições destinadas ao INCRA, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja ilegalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os preceitos regulados na Lei 8.212/1991 e demais disposições das legislações vigentes que embasaram o lançamento fiscal ora analisado.

Dessa forma, quanto à ilegalidade na cobrança das contribuições destinadas ao INCRA, 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 incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou debitada aos segurados empregados.

Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF, mencionado na análise da preliminar das alegações de inconstitucionalidade expostas na peça recursal.

Por outro lado, esclarecemos que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do poder Judiciário, firmando entendimento de que é devida a contribuição social destinada ao INCRA, conforme se percebe do recente precedente do Superior Tribunal de Justiça, sob a égide da nova Lei de Recursos Repetitivos, confira-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89 OU 8.212/91. NÃO OCORRÊNCIA. EXAÇÃO EXIGÍVEL DAS EMPRESAS URBANAS. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ).

2. A jurisprudência da Primeira Seção, consolidada inclusive em sede de recurso especial repetitivo (REsp 977.058/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/11/2008), firmou o entendimento de que a contribuição para o Incra (0,2%) não foi revogada pelas Leis 7.787/89 e 8.213/91, sendo exigível, também, das empresas urbanas.

3. Incidência da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

4. Agravo regimental não provido. (AgRg nos EREsp 803.780/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 30/11/2009)".

Logo, são devidas as contribuições destinadas ao INCRA, afastando assim as alegações de ilegalidade dessa contribuição.

Com relação à caracterização da relação jurídica material dos prestadores de serviço como segurado empregado, constata-se que o Fisco desconsiderou o pacto firmado entre o segurado e a Recorrente e considerou o vínculo como relação de emprego.

Insta mencionar que, ao considerar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte entendia não haver, o Fisco não está a invadir a competência outorgada à Justiça do Trabalho, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados ao direito trabalhista, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária, e encontra respaldo legal no artigo 229, § 2º, do Decreto 3.048/1999.

Assim, a legislação previdenciária possibilita que o Fisco proceda dessa forma.

Decreto nº 3.048/1999:

Art. 9º. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...)

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Portanto, no lançamento fiscal ora analisado, o Fisco verificou as características de segurado empregado na relação jurídica material estabelecida inicialmente entre o contribuinte individual e a Recorrente, desconsiderou o vínculo pactuado e efetuou o respectivo enquadramento para o segurado na qualidade de empregado, conforme preconiza o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; (g.n.)

Pelo contrário do afirmado na peça recursal, compulsando os autos do presente processo, verificam-se os seguintes elementos fático-probatórios que caracterizam a relação empregatícia, inclusive a subordinação entre a Recorrente e os segurados:

1. pessoalidade, os segurados prestaram serviços e não foram substituídos por outras pessoas, tendo em vista a natureza dos serviços prestados por eles (serviços de instrutores em cursos diversos disponibilizados pelo SENAC, aulas);
2. onerosidade, as pessoas elencadas na ação fiscal receberam remuneração, conforme Anexo 2 do Relatório Fiscal (fls. 292/364);
3. caráter não eventual é aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa. Ficou demonstrado que os segurados executaram os serviços durante vários meses seguidos (período de 01/2007 a 12/2008);
4. subordinação, a Fiscalização identificou que ao longo da prestação de serviços, os horários e locais das aulas eram fixados pela Recorrente, que também determinava quais alunos deveriam ser treinados (conteúdos e cursos são criados pelo SENAC), bem como prestação de serviços na atividade-fim do SENAC. Estes elementos demonstram que os prestadores de serviço não agiam com autonomia, mas estavam submetidos ao direcionamento e ao comando da empresa, não havendo, assim, dúvidas em relação à subordinação.

Além disso, a decisão de primeira instância (Acórdão nº 10-38.401 da 7ª Turma da DRJ/POA, fls. 679/692) registrou os seguintes elementos fáticos colacionados pela Recorrente e pelo Fisco (fls. 614/629 e 292/364):

“[...] Luis Carlos José da Veiga consta lançado nas competências outubro de 2007 a dezembro de 2007, fevereiro de 2008 a abril de 2008, junho de 2008 a setembro de 2008, e novembro de 2008. O contrato de fls. 615/616 – que se encontra desprovido de quaisquer assinaturas –, contudo, vem datado somente de 06 de fevereiro de 2008, posteriormente, portanto, ao início das atividades de Luis Carlos José da Veiga junto ao

SENAC. Ademais disso, estabelece, em sua cláusula primeira, a **subordinação** do contratado, na medida em que comete a este a obrigação de “prestar serviços de instrutoria, no curso, disciplina, período, dias da semana, horários e pelo valor hora/aula indicados no Anexo I, o qual passa a fazer parte integrante do presente instrumento, para todos os efeitos legais e/ou convencionais”. O referido Anexo I (fl. 617) limita-se a identificar o curso, a disciplina, o período (1.º de janeiro de 2008 a 31 de janeiro de 2008, também anterior à data do contrato), a carga horária e o valor hora/aula.

Maria Lúcia da Veiga Oliveira consta lançada nas competências maio de 2007, julho de 2007 a novembro de 2007, novembro de 2008 e dezembro de 2008. O contrato de fl. 618 – do qual é apresentada somente a primeira página –, como o anterior, também estabelece a **subordinação** da contratada, que, na cláusula primeira, “compromete-se, mediante este instrumento, a prestar serviços de instrutoria, no curso, disciplina, período, dias da semana, horários e pelo valor hora/aula indicados no Anexo I, o qual passa a fazer parte integrante do presente instrumento, para todos os efeitos legais e/ou convencionais”. O Anexo I (fl. 619) identifica o curso, a disciplina, o período (16 de abril de 2007 a 30 de abril de 2007, anterior ao período lançado), a carga horária e o valor hora/aula.

Paulo Ricardo Goulart consta lançado nas competências abril de 2007 a junho de 2007, setembro de 2007 a novembro de 2007, maio de 2008, agosto de 2008 a novembro de 2008. O contrato de fls. 620/621 – do qual também não constam as necessárias assinaturas – vem datado de 29 de maio de 2008, também após o início dos trabalhos, portanto. Quanto à **subordinação**, vem ela estabelecida na cláusula primeira, comprometendo-se o trabalhador, “mediante este instrumento, a prestar serviços de instrutoria, no curso, disciplina, período, dias da semana, horários e pelo valor hora/aula indicados no Anexo I, o qual passa a fazer parte integrante do presente instrumento, para todos os efeitos legais e/ou convencionais”. O Anexo I (fl. 622), que abrange apenas parte do período autuado – 22 de julho de 2008 a 15 de agosto de 2008 –, identifica ainda o curso, a disciplina, a carga horária e o valor hora/aula.

Vanessa da Rocha Rodrigues (CBO 2.332 e NIT 1.294.207.868-7) consta lançada nas competências fevereiro de 2008, junho de 2008, julho de 2008, setembro de 2008 e outubro de 2008. O contrato de fls. 623/624 – que também apresenta-se desprovido das necessárias assinaturas – vem datado de 24 de janeiro de 2008, e, assim como os demais instrumentos ora colacionados, estabelece, em sua cláusula primeira, a **subordinação** do trabalhador, que se compromete, “mediante este instrumento, a prestar serviços de instrutoria, no curso, disciplina, período, dias da semana, horários e pelo valor hora/aula indicados no Anexo I, o qual passa a fazer parte integrante do presente instrumento, para todos os efeitos legais e/ou convencionais”. O Anexo I (fl. 625), como nos demais casos, identifica o curso, a disciplina, o período (23 de janeiro de 2008 a 28 de janeiro de 2008), a carga horária e o valor hora/aula.

*Finalmente, quanto a **Carim Luciane da Silva Rodrigues**, esta consta lançada nas competências junho de 2008 a setembro de 2008. O contrato de fl. 628 – do qual é apresentada somente a primeira página –, estabelece a **subordinação** da contratada, em sua cláusula primeira, nos mesmos termos já vistos nas demais avenças aqui examinadas. O Anexo I (fl. 629), também como os demais, identifica o curso, a disciplina, o período (02 de agosto de 2008 a 13 de setembro de 2008), a carga horária e o valor hora/aula. [...]*”

Dessa forma, ao contrário do alegado entendo que foram apontados elementos suficiente a caracterização do vínculo descrito pela auditoria fiscal, qualificando os segurados como empregados.

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 destempestivo 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.

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, 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.

Ronaldo de Lima Macedo.