



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

Processo nº 14337.000024/2010-51
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.918 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente BENEMÉRITA SOCIEDADE PORTUGUESA BENEFICENTE DO PARÁ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2006

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

A empresa está obrigada a arrecadar, mediante desconto, as contribuições devidas pelos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, e recolher a quantia arrecadada à Previdência Social no prazo legal.

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

TAXA SELIC -INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

A utilização da taxa de juros SELIC encontra amparo legal no artigo 34 da Lei 8.212/91.

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator; Leonardo Henrique Pires Lopes

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a entidade acima identificada, referente à diferença de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte do segurado contribuinte individual, incidente sobre sua remuneração.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 164), constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas o pagamento de remuneração aos segurados contribuintes individuais, sendo que as bases de cálculos foram verificadas na escrita contábil e os valores lançados não foram declarados nas GFIPs.

A autoridade lançadora esclarece que os valores que compõe este AIOP se referem apenas às diferenças entre os valores verificados na escrita contábil e aqueles declarados na GFIP.

Informa que, em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, comparou-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, concluindo que, para as competências em que a multa anterior é a mais favorável ao contribuinte, o AIOP cobra a multa de ofício e é lavrado auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, mas naquelas competências em que a multa atual é a mais benéfica, não se lavrou o AIOA.

Segundo ainda relato fiscal, a empresa não apresentou as folhas de pagamentos dos contribuintes individuais e quaisquer comprovações de múltiplos vínculos dos segurados a seu serviço, motivo pelo qual os valores foram calculados a partir dos registros contábeis.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-23.634, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 223), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 6.785), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, faz um relato dos fatos ocorridos desde o início da ação fiscal até a apresentação do recurso, e conclui que não há como concordar com os fundamentos apresentados no Acórdão recorrido, entendendo que permaneceram incólumes as matérias preliminares e de mérito aguidas em sede de impugnação, além da nulidade surgida por ocasião do próprio julgamento da defesa, uma vez que não houve a devida apreciação dos documentos apresentados, anexos à impugnação, configurando violação direta do princípio da ampla defesa.

Em preliminar, alega nulidade do AI por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que não foram analisados os documentos disponibilizados pela recorrente à fiscalização e que inexiste a obrigação de apresentação dos

Afirma que, embora a autoridade julgadora tenha justificado que o dever de apresentação de documentos na sede da Receita Federal decorra do art. 32, III, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.941, de 28.05.2009, data posterior ao primeiro termo de intimação fiscal, e de a recorrente entender que, de fato, não está obrigada a entregar a documentação na referida repartição, não se deve confundir tal situação como se a recorrente tivesse se furtando a entregar os documentos.

Cita os motivos que tornaram inviável o atendimento de todas as requisições do auditor, quais sejam, o grande volume de documentos solicitados e o pedido de apresentação dos livros contábeis numa plataforma digital que o software não permite sua conversão.

Observa que a autoridade julgadora, de um lado, afirma que a documentação juntada na impugnação serve para comprovar que o tempo concedido era suficiente para apresentar os documentos e, por outro lado, ao analisar o mérito, assevera que a documentação juntada não tem nenhuma relação como os autos, o que, no seu entendimento, é uma contradição, pois ou a documentação se presta para comprovar o que foi solicitado ou não, não podendo, simplesmente, servir de mote para afastar uma nulidade e, por outro, não servir para reconhecer a procedência do pedido.

Sustenta que a recorrente não é obrigada a converter os dados de um software para outro apenas para satisfazer a autoridade julgadora, não apenas por falta de previsão legal para tanto, mas também pelo fato de que essa impossibilidade de conversão serve para própria segurança da guarda das informações.

Reitera que a fiscalização, ao exigir a documentação, ao invés de indicar os documentos e determinar que os mesmos ficassem a sua disposição, exigiu que os mesmos lhe fossem entregues na sede da Receita Federal em Belém, ressaltando que a lista enumera nada menos que cinqüenta itens, entre livros contábeis e qualquer recibo emitido pela recorrente, sendo que, ao invés de serem protocolados na Receita Federal, deveriam ser entregues exclusivamente à pessoa do auditor, em sua sala e, conforme primeira intimação, em um prazo exíguo de dez dias, o que não pode ser cumprido tendo em vista o grande volume de documentos exigidos.

Relata que, após os representantes da empresa informarem que isso não seria possível e que a documentação estava à disposição do fiscal na sede da empresa, o auditor requisitou os livros contábeis em meio digital, e afirmou que tão logo necessitasse requisitaria outros documentos.

Informa que, apesar de a empresa ter se disponibilizado a apresentar os livros em meio magnético, mas no formato do programa que possui, uma vez que não está obrigada a apresentá-los no formato solicitado pelo auditor, e de ter apresentado a íntegra dos livros em papel, os lançamentos contábeis que, de alguma forma, estavam amparados em documentos, como os descontos do Salário Família e Maternidade e a não realização de retenção nos pagamentos realizados a autônomos, foram considerados irregulares, tendo sido tributados pela contribuição, e acrescidos de multa e juros.

Frisa que a desconSIDERAÇÃO da documentação mantida pela recorrente constitui flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade, o que eiva de nulidade o presente lançamento, por desrespeitar o procedimento de fiscalização legalmente previsto, assim como os Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa.

Esclarece que o cerceamento de defesa apontado tem relação com a impossibilidade de a recorrente ter obtido todos os documentos necessários para comprovar que os prestadores de serviço, especialmente os médicos, já recolhiam no teto do salário de contribuição, e somente com a identificação correta do nome dos médicos é que poderia apresentar todas as respectivas declarações.

Assevera que o auditor fiscal se concentrou tanto na punição da recorrente que se esqueceu de pedir os documentos essenciais para ter a correta e necessária dimensão do problema, como os documentos com a identificação dos médicos e dos demais elementos integrantes do fato gerador, como forma de fazer valer o princípio da verdade real.

Inferre que em nenhum momento a produção probatória por parte da autoridade julgadora teve como objetivo buscar a verdade real, pois, apesar de devidamente informado por ocasião da fiscalização de que se tratavam de profissionais liberais que já recolhiam acima do teto, este deu de ombros e partiu a pesquisar apenas documentos que poderia servir de base de cálculo para as contribuições sociais.

Afirma que não há qualquer identificação dos fatos geradores ou dos pagamentos de honorários médicos e do nome do profissional que os recebeu, bem como não há separação do que constitui fato gerador e do que não constitui, sendo que despesas como pagamento de táxi, elaboração de cópia de chave e até compra de materiais para manutenção foram considerados fato gerador da contribuição, e sobre seus valores foi aplicado o percentual de 20%.

Destaca que não se trata apenas de improcedência da autuação, mas de hipótese clara de nulidade do AI, uma vez que a não identificação do sujeito passivo que praticou o fato gerador, além de impossibilitar o exercício do direito de defesa pelo contribuinte responsável, não é capaz de constituir o crédito tributário, conforme dispõe o art. 142, do CTN.

Argumenta que o lançamento regular deve identificar o fato gerador e quem o praticou, e determinar a matéria tributável, o que não ocorreu no presente caso, pois o Auto recorrido limita-se a reproduzir a contabilidade da empresa, sem identificar o que é fato gerador e o que não é, e a simples leitura do Relatório de Débito comprova o alegado, uma vez que não indica um único nome e/ou CPF de médico que tenha recebido valor sem retenção, bem como sequer separa o que é pagamento a médicos do que é despesa com aquisição de equipamentos.

Alega nulidade da decisão recorrida, que deixou de valorar a documentação apresentada em momento oportuno, qual seja, na impugnação, negando, dessa forma, vigência ao art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, e utilizando ainda de argumento como inversão do ônus da prova, mas, em contrapartida, negando validade aos documentos apresentados.

Entende que, no presente caso, a busca da verdade real foi vilipendiada, não apenas quando o auditor fiscal lavrou o auto de infração, deixando de perquirir as informações e solicitar os documentos que reconheceriam o direito da recorrente, mas também quando a DRJ deixou de apreciar adequadamente, ainda que de forma parcial, os documentos apresentados.

Assevera que todos os documentos apresentados na impugnação se prestam a corroborar a inexigibilidade das contribuições previdenciárias, quer porque não existia o dever

de recolhimento acima do salário de contribuição dos profissionais liberais, quer porque não havia motivo para glosa dos valores referentes a salário-família ou maternidade, na medida que referidas exações já haviam sido devidamente recolhidas.

Defende que, se houvesse dúvida quanto à conexão dos fatos com os documentos contábeis, deveria a autoridade julgadora ter baixado o feito em diligência, ou ter requisitado informações diretamente à recorrente, já que havia dificuldade em identificar o nexo da documentação apresentada com os fatos apurados.

Argumenta que, mesmo que a decisão negasse validade às poucas declarações assinadas em 2010 e que se reportavam a fatos pretéritos, deveria ter acolhido ao menos aquelas que se prestaram a confirmar o período, e não deixar de avaliar um a um, cada documento, para fazer valer os que realmente tinham conexão com os fatos apurados.

No mérito, reitera que alguns dos contribuintes individuais que prestaram serviços à recorrente não sofreram retenção da contribuição previdenciária por já as terem sofrido pelo valor máximo em outras fontes de pagamento e, uma vez comprovado que o segurado já sofreu a retenção pelo teto em outra fonte de receita, não está mais a recorrente obrigada a efetuar qualquer retenção, e muito menos fazer constar tais pagamentos em GFIP.

Insurge-se contra a inversão do ônus da prova, argumentando que a documentação comprobatória do recolhimento dos prestadores pelo teto foi mantida na sede da empresa e integralmente disponibilizada ao auditor, que recusou-se a examiná-la.

Enumera os documentos apresentados na impugnação, ressaltando que a sua apresentação não importa renúncia ao pleito de declaração de nulidade do AI, e sim decorre do princípio da eventualidade, tendo como finalidade a comprovação da boa fé da recorrente, e a veracidade dos fatos por ela narrados.

Reconhece que, efetivamente, há valores que não foram retidos e recolhidos, mas que são irrisórios se comparados ao absurdo da autuação, e destaca que o Relatório de Lançamento resume-se a copiar os lançamentos constantes da contabilidade, não tendo a autoridade fiscalizadora se preocupado em diferenciar a natureza dos lançamentos, tributando em 20% despesas com pagamento de Táxi, cópias de chaves e aquisição de materiais.

Discorre sobre o princípio da Tipicidade Cerrada para concluir que “*não há como tributar os fatos mencionados no AINF, pois eles não se adéquam à previsão legal*”.

Ressalta que a não análise dos documentos provocou sério equívoco em relação aos valores recolhidos, uma vez que, em algumas competências, houve a retificação da GFIP e complementação dos pagamentos, e que a fiscalização considerou recolhido apenas o valor da última retificação, como por exemplo, há meses em que foi paga a importância de mais de R\$40.000,00 na GFIP, e posterior complementação de R\$100,00, mas que, ao que parece, o auto considerou pagos apenas a importância do complemento, exigindo novamente o valor pago anteriormente.

Requer que seja reconhecida a improcedência das glosas ilegais dos valores referentes aos Salários Família e Maternidade e da multa por descumprimento de obrigações acessórias e principais, destacando que, uma vez demonstrado que não houve descumprimento da obrigação principal, conclui-se pela total improcedência das multas de mora e de ofício.

Tenta demonstrar que está incorreta a aplicação da alíquota de 75% para o cálculo da multa de ofício, entendendo que ela estaria limitada a 20%, nos termos do art. 32 A,

Processo nº 14337.000024/2010-51
Acórdão n.º **2301-002.918**

S2-C3T1
Fl. 4

da Lei 8.212/91, e que é improcedente a cobrança de multa de mora, como também é ilegal a cobrança de juros SELIC sobre valor já atualizado do débito.

Finaliza requerendo que seja dado provimento ao recurso.

E o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

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

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Em preliminar, alega nulidade do AI por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que não foram analisados os documentos disponibilizados pela recorrente à fiscalização e que inexistia a obrigação de apresentação dos documentos na sede da Receita Federal.

Contudo, não há como acolher a alegação da recorrente de ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Sem que fique demonstrado que, após o início do litígio, houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da recorrente de nulidade.

Ressalte-se que a fase fiscalizatória, dada sua natureza inquisitorial, não se constitui em requisito essencial que deva preceder o lançamento. Caso a autoridade fiscal disponha de elementos suficientes para realizar o lançamento, nos moldes do art. 142 do CTN, poderá fazê-lo sem que qualquer intimação ao contribuinte seja feita.

No caso em tela, verifica-se que a empresa se encontrava sob ação fiscal e, nos termos do art. 32, III, da Lei 8.212/91, ela estava obrigada à prestar ao órgão fiscalizador, seja o INSS, Receita Previdenciária ou Secretaria da Receita Federal do Brasil, dependendo da redação vigente à época das lavraturas dos TIFs, todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma estabelecida pela autoridade fiscal que, no caso, estabeleceu o local para que a documentação listada nos TIFs fosse apresentada.

Assim, o lançamento, como ato administrativo, é válido, pois precedido de MPF válido, e o fiscal, a quem compete o lançamento, ao constatar o descumprimento da obrigação principal, lavrou o AI, em observância aos ditames legais.

Ademais, conforme o art. 14, do Decreto 70.235/72, é a impugnação da exigência que instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI por cerceamento de defesa, já que foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Não se vislumbra, portanto, motivo para nulidade do lançamento.

A recorrente afirma que não se furtou a entregar os documentos e elenca os motivos que tornaram inviável o atendimento de todas as requisições do auditor, quais sejam, o grande volume de documentos solicitados e o pedido de apresentação dos livros contábeis numa plataforma digital que o software não permite sua conversão, ressaltando sempre que não é obrigada a converter os dados de um software para outro apenas para satisfazer a autoridade julgadora, por falta de previsão legal.

Contudo, não consta, dos autos, provas de que a fiscalização tenha deixado de analisar os livros contábeis por se encontrarem em plataforma digital diferente do por ela exigido.

Pelo contrário, a autoridade lançadora deixou claro, no Relatório do AI, que os valores lançados foram apurados com base na diferença constatada entre os valores constantes da escrita contábil e aqueles declarados na GFIP.

Dessa forma, totalmente inócua, para os presentes autos, a afirmação da recorrente de que a empresa autuada não apresentou a contabilidade na plataforma digital solicitada pela fiscalização, pois tal fato não impediu a apuração das diferenças de contribuições devidas e lançadas por meio do AI ora discutido.

Ou seja, não é objeto do AI discutido por meio do presente processo administrativo fiscal a não apresentação dos Livros Contábeis em meio digital, e sim a diferença da contribuição devida pelos contribuintes individuais a serviço da recorrente, e que deveria ter sido por ela retida, quando do pagamento de suas remunerações, e recolhida aos cofres da Previdência Social.

A recorrente alega que o curto prazo concedido pela fiscalização para entrega da documentação e o grande volume de documentos solicitados tornaram inviável o atendimento da requisição fiscal.

Todavia, constata-se que a recorrente foi inicialmente intimada a apresentar os documentos por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 23), em 03/04/2009, e posteriormente, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (f.s 27), em 23/11/2009, tendo sido cientificada da lavratura do AI apenas em 29/01/2010.

Portanto, não há que se falar em prazo exíguo para apresentação dos documentos e nem em ausência de sua indicação, pois, da análise dos Termos citados acima, verifica-se que a fiscalização listou todos os documentos que lhe deveriam ser entregues.

E, apesar das intimações, segundo relato fiscal, a empresa não apresentou as folhas de pagamentos dos contribuintes individuais e quaisquer comprovações de múltiplos

vínculos dos segurados a seu serviço, motivo pelo qual os valores foram calculados a partir dos registros contábeis.

Consta, inclusive, o Termo de Intimação Fiscal nº 1201 (fls. 28), por meio do qual a autoridade fiscal informa a existência de divergência GFIP x GPS, juntando telas do sistema de arrecadação, possibilitando ao contribuinte fazer o batimento entre o valor das contribuições informadas em GFIP e as GPS, concedendo-lhe prazo para a apresentação das guias regularizadas.

A recorrente entende que houve contradição no acórdão recorrido, na medida que a autoridade julgadora, de um lado, afirma que a documentação juntada na impugnação serve para comprovar que o tempo concedido era suficiente para apresentar os documentos e, por outro lado, ao analisar o mérito, assevera que a documentação juntada não tem nenhuma relação como os autos.

Entretanto, não se verifica a contradição alegada, pois a autoridade julgadora de primeira instância apenas afastou os argumentos de nulidade por prazo exíguo para a entrega de documentos, demonstrando que a empresa teve mais de nove meses para sua apresentação, como também, ao analisar o mérito da questão, verificou que os documentos apresentados na impugnação não foram suficientes para afastar a exigência fiscal.

Observa-se que o Acórdão recorrido demonstra a convicção dos julgadores diante dos fatos e argumentos que lhes foram apresentados, seja pela auditoria fiscal, seja pela autuada.

A autuada insiste em afirmar que sua documentação foi desconsiderada e que a fiscalização se esqueceu de pedir os documentos com a identificação dos médicos e dos demais elementos integrantes do fato gerador, como forma de fazer valer o princípio da verdade real.

Entretanto, não prova o alegado. Não consta que a documentação da recorrente tenha sido desconsiderada, e a fiscalização solicitou, sim, por meio dos TIFs, as folhas de pagamento dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Toda empresa está obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, conforme determinação contida no art. 32, I, da Lei 8.212/91, bem como deveria apresentar tais documentos à fiscalização, consoante disposto no inciso III do mesmo dispositivo legal.

Da mesma forma, a recorrente, como contratante de serviços de pessoas físicas, deveria reter a contribuição por elas devida, quando do pagamento de suas remunerações, e recolher o valor retido aos cofres públicos.

Essa é sua obrigação, determinada por Lei. E, se o contribuinte individual que lhe prestou serviços teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário de contribuição, em outras empresas, a recorrente, como contratante de seus serviços e responsável pelo recolhimento da contribuição por ele devida, deveria exigir a comprovação do fato, mediante apresentação de comprovante do pagamento de remuneração, com a identificação completa da empresa, inclusive com o número no CNPJ da outra fonte pagadora, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada na GFIP e que a contribuição correspondente será recolhida.

Porém, a recorrente se limitou a afirmar que os prestadores de serviço, especialmente os médicos, já recolhiam no teto do salário de contribuição, sem, contudo, comprovar o alegado.

Ela apenas juntou, aos autos, declarações de contribuintes individuais, muitas delas produzidas em 02/2010, ou seja, após o lançamento, informando que os descontos previdenciários já foram realizados por outras instituições.

Contudo, conforme disposto no art. 81, § 1º, da IN 03/2005, vigente à época da ocorrência do fato gerador, os documentos para comprovar o recolhimento pelo teto por outros tomadores de serviços são aqueles previstos no art. 60, V, do mesmo normativo legal, e já listados acima.

No mesmo sentido, não procede o argumento de que somente com a identificação correta do nome dos médicos é que poderia apresentar todas as respectivas declarações. Conforme amplamente exposto acima, era obrigação da empresa ora recorrente reter a contribuição devida pelos prestadores de serviço e, se não o fez pelo motivo alegado, deveria manter em seus arquivos os documentos previstos na legislação como necessários à comprovação do recolhimento pelo teto, apresentando-os à fiscalização para justificar a não retenção.

Quanto à afirmação de que não há qualquer identificação dos fatos geradores ou dos pagamentos de honorários médicos, vale observar que, ao contrário do alegado, o Relatório de Lançamentos discrimina, por competência, os valores relativos a serviços prestados por pessoas físicas, informando a conta contábil em que os mesmos foram registrados, e a base de cálculo considerada para apuração da contribuição devida.

Assim, todos os dados necessários para a elaboração da defesa pela recorrente se encontra nos relatórios integrantes do AI, não havendo que se falar em ausência de identificação do fato gerador.

Relativamente à alegação de que não há separação do que constitui fato gerador e do que não constitui, e que despesas como pagamento de táxi, elaboração de cópia de chave e até compra de materiais para manutenção foram considerados fato gerador da contribuição, e sobre seus valores foi aplicado o percentual de 20%, cumpre lembrar que é obrigação da empresa lançar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, nos termos o art. 32, II, da Lei 8.212/91.

Assim, resta claro que cabe à empresa separar, em contas próprias, o que é fato gerador do que não é fato gerador da contribuição previdenciária.

À fiscalização cabe apurar a contribuição devida incidente sobre os pagamentos realizados pela empresa a pessoas físicas que lhe prestaram serviços, devidamente registrados na contabilidade da recorrente, em conta própria para esse fim.

A recorrente sustenta que o lançamento regular deve identificar o fato gerador e quem o praticou, e determinar a matéria tributável, o que não ocorreu no presente caso.

No entanto, observa-se, no caso presente, que a autoridade lançadora deixou claro, no Relatório Fiscal do AI, que o fato gerador é o pagamento de remuneração aos

contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, sendo a matéria tributável “as diferenças entre os valores verificados na escrita contábil e aqueles declarados na GFIP, ou seja, as divergências verificadas”(fls. 174).

Ou seja, a recorrente remunerou contribuintes individuais, o que constitui fato gerador da contribuição previdenciária, e registrou tal fato em sua contabilidade.

No entanto, em que pese os lançamentos contábeis, vem alegar que não ocorreu o fato gerador da contribuição.

Ora, entendo que, se não ocorreu o fato gerador, conforme alega, a recorrente deveria ter apresentado, por escrito, os esclarecimentos necessários para esse fim, conforme solicitado pela fiscalização, acompanhados de elementos de prova.

Entretanto não o fez, se limitando a alegar, sem apresentar elementos que comprovem suas alegações.

Ademais, todas as alegações feitas pela recorrente poderiam ser comprovadas por meio da juntada de prova documental, conforme disposto no relatório IPC (fls. 02/03) e ressaltando que o contribuinte ainda dispunha do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Porém, a empresa não trouxe outros elementos para serem analisados por este Conselho. Apenas alega, mas não prova, que não houve o fato gerador. Porém, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar. E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue: *ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

E sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização a quem compete o lançamento, ao verificar, da análise dos registros contábeis da recorrente, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, agiu corretamente lavrando o presente AI, em estrita observância aos ditames legais.

Dessa forma, entendo que, ao contrário do que afirma a recorrente, o AI foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o Auto de Infração, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI, e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

A autuada alega que a decisão recorrida deixou de valorar a documentação apresentada na impugnação, em afronta ao art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, utilizando ainda de argumento como inversão do ônus da prova e, em contrapartida, negando validade aos documentos apresentados.

Todavia, entendo que não houve afronta ao mencionado dispositivo legal.

Ocorre que, ao analisar a documentação juntada aos autos pela recorrente, a autoridade julgadora observou que tratam-se de documentos que não guardam relação com os fatos geradores objetos do AI em discussão, ou insuficientes para ilidir o lançamento fiscal.

De fato, como bem observado pelo relator do acórdão combatido, constata-se que os documentos identificados como “Folhas de repasse – Médicos” estão rasurados, e trazem informações escritas à mão, com valores diferentes dos valores impressos.

A própria recorrente afirma. Verifica-se que a autuada reconhece que parte da contribuição lançada é de fato devida, conforme ela própria afirma, em seu recurso.

A recorrente não aponta, nos documentos juntados aos autos, quais se prestam, no seu entendimento, para retificar os valores lançados.

A recorrente poderia ter elaborado uma planilha com a discriminação, por competência, dos pagamentos que constam registrados na contabilidade mas que deixaram de sofrer retenções, tendo em vista a contribuição descontada sobre o limite máximo do salário de contribuição em outras fontes pagadoras, e juntar os documentos comprobatórios desse desconto, previstos na legislação previdenciária.

Poderia, até mesmo, por amostragem, escolher uma competência do débito e demonstrar o alegado equívoco do lançamento, apontando um documento, entre os diversos juntados à impugnação, que tenha relação direta com aquele suposto equívoco.

Porém, não o fez, se limitando a alegar que as diferenças de contribuição apuradas pela fiscalização não existem, e juntando uma extensa documentação, de forma genérica, sem apontar especificamente quais se prestam para demonstrar que o lançamento estaria incorreto.

Entretanto, verifica-se, da análise da documentação anexada junto à impugnação, que os valores lançados pela autoridade autuante estão corretos.

Observa-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, em nenhum momento a autoridade julgadora da DRJ afirmou que os documentos apresentados não foram analisados.

Constata-se que a DRJ, apreciou, sim, os documentos apresentados, observando, inclusive, as rasuras constantes das Folhas de médicos e as datas em que foram produzidas as declarações dos contribuintes individuais.

Dessa forma, entendo que houve, sim, a busca da verdade real pela autoridade julgadora de primeira instância, que apreciou adequadamente a documentação da recorrente e concluiu pela sua insuficiência para desconstituir o crédito lançado.

A autuada defende que, se houvesse dúvida quanto à conexão dos fatos com os documentos contábeis, deveria a autoridade julgadora ter baixado o feito em diligência, ou ter requisitado informações diretamente à recorrente, já que havia dificuldade em identificar o nexo da documentação apresentada com os fatos apurados.

Contudo, não havia dúvida a ser sanada, já que o Relatório Fiscal está claro e o AI muito bem fundamentado.

A fiscalização deixou claro, nos relatórios integrantes do Auto, quais os valores da base de cálculo utilizada na apuração da contribuição lançada, as alíquotas aplicadas, e indicou, com riqueza de detalhes, as contas contábeis que registraram os fatos geradores.

Já a autuada se defende de forma genérica, reconhecendo que de fato deixou de recolher parte da contribuição lançada, mas sem apontar, especificamente, quais os valores entende estarem equivocados, como também foi genérica a acusação de que a fiscalização considerou recolhido apenas o valor da última retificação da GFIP, pois usa expressões como “(...) há meses em que foi paga a importância de...” e “Ao que parece, o auto considerou...”.

Contudo, não aponta quais seriam esses meses, fazendo apenas suposições de que foram exigidos novamente importâncias pagas anteriormente.

Entretanto, da análise dos relatórios RADA, observa-se que em todas as competências foram apropriados valores recolhidos acima de R\$30.000,00, o que demonstra que a suposição, feita pela recorrente, de que foram considerados, para algumas competências, apenas o valor da complementação de R\$100,00, carece de fundamentação.

Os argumentos relativos à comprovação dos valores de Salário Maternidade e Salário Família não serão analisados por não serem objeto do AI discutido por meio do presente processo administrativo fiscal, que trata apenas da contribuição de contribuinte individual, além de acréscimos legais.

Quanto à alegação de que a aplicação da alíquota de 75% para o cálculo da multa de ofício está incorreta, uma vez que ela estaria limitada a 20%, nos termos do art. 32 A, da Lei 8.212/91, e que é improcedente a cobrança de multa de mora, como também é ilegal a cobrança de juros SELIC sobre valor já atualizado do débito, cumpre observar que nos critérios para aplicação desses acréscimos e cálculo de seus valores foram observadas rigorosamente as disposições legais aplicáveis, indicadas pela autoridade fiscal no auto de infração.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de tais exações, vez que a sua cobrança possui amparo legal. Conforme nos ensina Hans Kelsen:

“partindo da premissa unidade lógica da ordem jurídica, tenta impôr concordância apriorística entre a lei e a Constituição, que acabe por negar não apenas a possibilidade jurídica da sanção da nulidade, mas da própria noção de inconstitucionalidade "lato sensu":

"A afirmação de que uma lei válida é "contrária à constituição" (anticonstitucional) é uma "contradictio in adjecto", pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível qualquer afirmação jurídica sobre ela. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em

questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio lex posterior "derogat priori", mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição.

Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional" (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 2. ed., trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p287).

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: *"o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica"*

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da taxa aplicada para atualização de débitos tributários, cumpre observar que, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, *"o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito"*.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

É oportuno salientar que a utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados encontra respaldo no art. 34, da Lei 8.212/91, e a multa encontra-se amparada no art. 35 do mesmo diploma legal, vigente até 11/2008, e no art. 35A, vigente após 12/2008.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tais matérias, por meio dos Enunciados 02/2007 e 03/2007, transcritos a seguir:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Enunciado nº 03:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Cabe destacar ainda que a multa sobre o valor das contribuições previdenciárias ficará sujeita a cálculo de acordo com a nova regra trazida pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009, por ocasião do pagamento ou do trânsito em julgado administrativo, se mais benéfico ao sujeito passivo, por força do art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN.

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER** do recurso para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes – Redator designado

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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.

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;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.