



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

Processo n° 16004.001115/2010-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.545 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente NOBLE BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

BOLSAS DE ESTUDO. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Somente será excluído do campo de incidência de contribuições previdenciárias, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes a eles tenham acesso.

As rubricas acima referidas, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao mérito, mantendo os fatos geradores decorrentes da rubrica " bolsa de estudos", por integrarem o salário de contribuição, conforme artigo 28, da Lei n.º 8.212/91 e não se encontrarem ao abrigo das excludentes expostas no parágrafo 9º, do mesmo artigo legal. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a rubrica não integra o salário de contribuição. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa aplicada no Auto de Infração de Obrigação Principal, seja recalculada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008.

(Assinado digitalmente)

JOÃO BELLINI JUNIOR - Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento na data da formalização.

(Assinado digitalmente)

ANDREA BROSE ADOLFO - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

(Assinado digitalmente)

JOÃO BELLINI JUNIOR - Redator designado *ad hoc* na data da formalização.

EDITADO EM: 21/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, LEO MEIRELLES DO AMARAL, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES (Relator).

Relatório

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora designado *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo. Esclareço que aqui busco reproduzir o relato do conselheiro, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Transcrevo o relatório da decisão *a quo* (fls. 318/319), que adoto como meu.

Trata-se de créditos tributários constituídos pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado, consolidado em 20/09/2010. referente às contribuições destinadas a Seguridade Social, correspondente à parte devida pelos segurados (DEBCAD nº 37.293.975-9, no valor de R\$ 25.521,42), e às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos e devidas pela empresa (DEBCAD nº 37.293.976-7, no valor de R\$ 12.567,83).

Os fatos geradores das contribuições lançadas foram os pagamentos de bolsas de estudos realizados pela impugnante aos seus empregados no período de 02/2007 a 12/2008, considerados como remuneração indireta pela autoridade lançadora.

Em relação ao DEBCAD nº 37.293.975-9, como a Medida Provisória nº 449, em vigor desde 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, introduziu modificações na penalidade a ser aplicada para a falta de recolhimento e para a falta de declaração ou declaração inexata, a autoridade lançadora, após proceder, por competência, as comparações devidas, aplicou a multa mais benéfica ao sujeito passivo (CTN, art. 106, II, -c"), conforme tabela demonstrativa do cálculo da multa aplicada constante do Anexo do Relatório Fiscal.

O sujeito passivo apresentou impugnações distintas para os DEBCAD nº 37.293.975-9 e nº 37.293.976-7, alegando, em suma, o seguinte:

- Os valores correspondentes às bolsas de estudos concedidas pela impugnante a seus empregados não integram o salário-de-contribuição, a teor do disposto no artigo 28. §9º, alínea "e", item "7- da Lei nº 8.212/91. As bolsas de estudos é um ganho eventual, pois findo o curso, finda a bolsa. Não se trata de remuneração pelo trabalho, mas de um investimento na qualificação dos funcionários.

- As bolsas de estudos foram concedidas mediante análise meritória a todos Os funcionários. respeitando o limite de orçamento anual, c abrangeram cursos técnicos, superiores e de pós-graduação. Desta forma, as bolsas para cursos técnicos não integram o salário-de-contribuição. pois estão abrangidas pelo artigo 28, §9º, alínea "t- da Lei nº 8.212/91.

- Transcreve trechos de julgados.

- Requer o cancelamento do Auto de Infração.

- Protesta pela produção de outras provas. notadamente pela juntada de outros documentos que reforcem os argumentos fáticos e jurídicos.

- Requer a exclusão. do Relatório de Vínculos. dos nomes de José Feres Kfuri Junior. Dino Rodrigues Moderno Junior,

Marcos Paletta Câmara. José Mauricio Rezenda Mizrahi, Lilian C. Toscani e Antônio Rogério de Albuquerque Carneiro da Silva, pois foram nomeados diretores em período posterior ao dos fatos geradores lançados.

- Requer que todas as notificações e intimações sejam direcionadas ao endereço de seu procurador, José Rubens Vivian Scharlack.

Em face da defesa apresentada, a 9ª turma da DRJ de Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, por meio do acórdão nº 14-33.862 de fls. 317 e ss, cuja ementa foi assim redigida:

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. BOLSAS DE ESTUDO.

Integra o salário-de-contribuição os valores relativos à cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados As atividades desenvolvidas pela empresa, quando não extensível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. MEDIDA ADMINISTRATIVA.

O relatório de vínculos é ato meramente administrativo e informativo, não sendo capaz de, por si só, imputar responsabilidade tributária As pessoas nele relacionadas. Apenas indicam o tipo de vínculo, sua qualificação e período de atuação, com a finalidade de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional em eventual redirecionamento da execução judicial, nos termos do art. 135 do CTN.

411/ ATOS PROCESSUAIS. INTIMAÇÃO.

As intimações dos atos processuais serão feitas pessoalmente ao sujeito passivo, ou por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário por ele eleito.

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. DESNECESSIDADE.

Cabe à autoridade julgadora indeferir pedido de produção de novas provas, quando entendê-las desnecessárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado do *decisum* (14/06/2012 - fls. 325), interpôs Recurso Voluntário de fls. 328 e ss, em 13/07/2014., alegando que o acórdão recorrido, equivocadamente, entendeu que não restou comprovado que o pagamento das bolsas de estudo eram estendidos a todos os funcionários. Entretanto, sustenta que os documentos juntados na peça impugnatória são suficientes para comprovar o contrário, bem como que não se tratavam de ganhos eventuais..

Pleiteia pela reforma da decisão recorrida, com o cancelamento do Auto de Infração.

É relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *AD HOC* para fazê-lo. Esclareço que aqui busco reproduzir as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

BOLSAS DE ESTUDO

Entendo que assiste razão à recorrente em relação a esse quesito.

Assim dispõe a Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 28, § 9º, alínea 't':

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

...

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Nesse sentido, entendo que as bolsas de estudo custeadas pela empresa enquadram-se no dispositivo supracitado, de modo que tal rubrica não integra o salário de contribuição para fins previdenciários.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a autuação fiscal.

Foi assim que o Conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(Assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Voto Vencedor

Conselheiro João Bellini Júnior - Redator Designado *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *AD HOC* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo integralmente as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

1. BOLSAS DE ESTUDO

Ouso discordar, data venia, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator relativo à incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas intituladas "bolsas de estudo".

Sustenta o Recorrente não haver incidência de contribuições previdenciárias sobre as bolsas de estudos pagas pela empresa aos segurados a seu serviço, visto que estas, em qualquer nível, não são remuneração, mas sim, investimento em educação e qualificação.

O argumento exortado pelo Recorrente, além de tecnicamente imperfeito, peca em um ponto sutil.

Deflui da redação da alínea 't' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que a fruição do benefício fiscal ali encartado não decorre de forma automática, mas, sim, mediante o cumprimento rigoroso e concomitante das condições de gozo nela expressamente previstas, quais sejam, que o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes lhe tenham acesso.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98).

Nesse panorama, para que os valores relativos a bolsa de estudos deixem de integrar o conceito de salário-de-contribuição, exige a lei que a benesse concedida pela Recorrente alcance, dentre outras condições, a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Ocorre, no entanto, que tal condição determinante não foi comprovada pelo Recorrente.

Assim, por não atender a todos os requisitos condicionantes para a fruição do benefício fiscal previstos na legislação tributária, a verba ora em destaque subsume-se na qualidade de parcela integrante do Salário de Contribuição, de molde que, por tal razão, deveria ter sido declarada nas GFIP correspondentes.

Outra não foi a postura adotada pela DRJ de Ribeirão Preto/SP consubstanciada nos termos do Acórdão nº 14-33.862 de fls. 317 e ss.

2. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente em seu instrumento de Recurso Voluntário, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculptura, atine-se que *o nomen iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

’Tis but thy name that is my enemy;

Thou art thyself, though not a Montague.

What's Montague? it is nor hand, nor foot,

Nor arm, nor face, nor any other part

Belonging to a man. O, be some other name!

What's in a name? that which we call a rose

By any other name would smell as sweet;

So Romeo would, were he not Romeo call'd,

Retain that dear perfection which he owes

Without that title. Romeo, doff thy name,

And for that name which is no part of thee

Take all myself”.

William Shakespeare, Romeo and Juliet, 1600.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

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 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Auto de Infração de Obrigação Principal referente a fatos geradores ocorridos nas competências de fevereiro/2007 a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Auto de Infração de Obrigação Principal a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “multa de mora”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “multa de mora”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal *discrimen* encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35, II, da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I, da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “computês” para o “juridiquês”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições

previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “multa de ofício”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, verbis:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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 11.941/2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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

§2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3o Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4o As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “multa de ofício”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizada em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “multa de mora”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “multa de mora”, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “multa de ofício”, art. 44 da Lei no 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “Multa de Mora”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (multa de mora), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei no 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei no 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.

b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na

incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c", do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do quantum máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Configura-se sonegação tributária toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou, ainda, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Na mesma vertente, tipifica-se criminalmente como sonegação de Contribuição Previdenciária a conduta dolosa consistente na supressão ou redução de Contribuição Previdenciária ou de qualquer acessório mediante:

a) Omissão em folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, de segurado empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

b) Omissão, total ou parcial, de receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;

c) Omissão de lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade da empresa, das quantias descontadas dos segurados ou das devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

Decreto-lei no 2.848, de 07/12/1940. – Código Penal

Sonegação de contribuição previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

Pena reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

1 (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

No caso dos autos, a volitiva e consciente omissão de declaração em GFIP de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS também se configura sonegação tributária, na medida em que exclui da Autoridade Fazendária Federal o conhecimento a respeito da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e, até mesmo, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação também se mostra patente na medida em que a Autuada, ao não declarar, volitiva e conscientemente, em suas GFIP os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias consistentes na aquisição de produção rural de produtor rural Segurado Especial, além de excluir da Administração Fazendária o conhecimento a respeito da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, também deu ensejo à supressão/redução da Contribuição Previdenciária naturalmente devida/recolhida.

Encontram-se presentes, conforme exposto, todos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da sonegação tributária previstos no art. 71 da Lei nº 4.502/64, circunstância que importa na aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, conforme previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, e §1º, da Lei nº 9.430/96 c.c. artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Diante de tal contingência, sendo a multa de ofício de 150%, não há mais que se falar, no caso ora em estudo, de limitador para a multa de mora prevista no inciso III do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, inexistindo qualquer hipótese em que seja aplicável o preceito insculpido no art. 106, II, 'c', do CTN.

Assim, pelas razões de fato e de Direito acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, estando presentes os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da sonegação tributária, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, insculpido no art. 144 do CTN.

b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, insculpido no art. 144 do CTN.

É como voto.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior

Redator ad hoc na data da formalização