



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

Processo nº 17883.000289/2010-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.869 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente SOBEU - ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2005, 01/10/2005 a 31/12/2006

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

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

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

A associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade equipara-se à empresa para fins de aplicação da legislação previdenciária.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

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

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

A entidade deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de

Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos, e do Certificado de reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal.

A entidade também deverá requerer junto ao INSS o gozo do benefício da imunidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 11/11/2010, data da ciência do sujeito passivo, e somente houve os recolhimentos parciais até a competência 07/2005. Os fatos geradores das contribuições remanescentes apuradas ocorreram no período compreendido entre 10/2005 a 12/2006. Com isso, as competências posteriores a 07/2005 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2005 a 05/2005 e 10/2005 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 14/20) informa que as contribuições previdenciárias lançadas foram de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Os valores lançados foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos: (i) UN - UNIMED COOPERATIVA; e (ii) UN1 - UNIMED COOPERATIVA.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que o contribuinte teve seu direito à imunidade cassado por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais - AC 01/2009, expedido em 30/04/2009, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, e no inciso III do artigo 206 do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 11/11/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 165/198), alegando, em síntese, que:

1. o recurso por ela impetrado contra o Ato Cancelatório 01/2009 é dotado de efeito suspensivo, inclusive como já assentou entendimento a 12ª Turma da DRJ/SP1. Uma vez comprovada a pendência de apreciação do citado recurso, é necessária a suspensão deste processo até ulterior trânsito em julgado administrativo do Ato Cancelatório 01/2009 (Processo 17883.000049/2009-13). Requer a reunião de todos os processos advindos desta ação fiscal e questiona a representação fiscal para fins penais, a qual só poderia ser feita após a constituição definitiva do crédito tributário;
2. ocorreu a decadência das competências até outubro de 2005, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo em vista que as Contribuições Previdenciárias são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e que há provas quanto ao recolhimento parcial das contribuições;
3. não há prova nos autos do não pagamento da Contribuição Previdenciária de 15% sobre as notas fiscais emitidas pela cooperativa médica;
4. requer que seja julgado improcedente o lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-37.037 da 13ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 203/207) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que foram excluídos os valores declarados extintos pela decadência até a competência 05/2005, inclusive.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que ela é uma entidade beneficente de assistência social.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Volta Redonda/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processa e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que, antes do lançamento, estava amparada por recurso com efeito suspensivo contra o Ato Cancelatório de sua imunidade (processo 17883.000049/2009-13), e, portanto, ainda gozava da isenção previdenciária, assim solicita a anulação do presente lançamento ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a superveniência do trânsito em julgado dos autos do processo que trata da matéria de cancelamento da sua imunidade tributária (processo 17883.000049/2009-13).

Após a renovação de seu certificado, para o período de 01/01/1998 a 31/12/2000 (processo nº 44006.004481/1997-35 – Resolução CNAS nº 172, de 12/07/1999), constata-se que, no período de 01/01/2001 a 30/12/2007, a Recorrente ficou sem cobertura do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), já que veio a obter a renovação do certificado, com validade para o período de 31/12/2007 a 30/12/2010, por meio da Resolução CNAS nº 7, de 03/02/2009 (processo nº 71010.003119/2007-48). Diante desse fato, ocorreu o cancelamento da sua condição de entidade imune das contribuições previdenciárias, por intermédio do Ato Cancelatório de nº 01/2009, que apontou como causa a existência de débito, infringindo o inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 e o inciso III do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto 3.048/1999).

Por sua vez, nos autos do processo 17883.000049/2009-13, que cuida do cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias, por intermédio do Ato Cancelatório de nº 01/2009 (fl. 96), a Recorrente alega que o Fisco iniciou o procedimento de auditoria em 06/11/2008, por meio do Termo de Início de Fiscalização, sobre a vigência da Medida Provisória (MP) nº 446/2008, “*sendo certo que seria a norma aplicada ao caso e não aquela que motivou toda a informação fiscal, art. 55 da Lei 8.212/1991 que, repetindo, perdera a eficácia*”. Nessa argumentação, a Recorrente levou em consideração a data de 06/11/2008, que correspondente ao dia de emissão do Termo de Início de Fiscalização (fl. 04), citada no item 2 da Informação Fiscal que propôs o cancelamento da isenção (fl. 01, processo 17883.000049/2009-13).

Essa data sinalizada pela Recorrente diz respeito ao dia da emissão do Termo de Início de Fiscalização (06/11/2008) e corresponde exclusivamente ao dia em que a ação fiscal teve início junto à empresa a ser fiscalizada. Aqui é bom esclarecer que, mesmo que a entidade gozasse de imunidade tributária, a Recorrente tem o dever de cumprir tanto as obrigações principais – contribuições que ela é obrigada a descontar de outros contribuintes – como as obrigações acessórias, dentre elas a de manter os livros contábeis e fiscais (STF, RE 250844/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, em 29/05/2012). Isso permite ao Fisco o acesso aos documentos contábeis da Recorrente, viabilizando a emissão dos seus documentos de trabalho, inclusive do Termo de Início de Fiscalização.

Por outro lado, a Informação Fiscal que propôs o cancelamento da imunidade foi emitida no decorrer da ação fiscal, em 26/03/2009 (fls. 01 e 02, processo 17883.000049/2009-13), portanto, fora do campo de vigência das normas previstas na MP 446/2008, que vigorou no período de 07/11/2008 a 10/02/2009.

Dessa maneira, a alegação de que o procedimento fiscal foi anterior à rejeição da MP 446/2008 não coaduna com o conjunto probatório juntado aos autos, eis que em 26/03/2009 – data de emissão da Informação Fiscal, que deu origem ao cancelamento da imunidade –, a MP 446/2008 já havia sido rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados, por meio de Ato do Presidente daquela Casa, datado de 10/02/2009 (DOU de 12/02/2009). Com isso, no momento de cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias – Ato Cancelatório de nº 01/2009 (fl. 96, processo 17883.000049/2009-13), datado de 30/04/2009 –, as disposições contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991 estavam plenamente restabelecidas e com plena eficácia jurídica.

Instar salientar que a Medida Provisória (MP) pode ser convertida em lei, com ou sem alterações de seu texto, ou rejeitada, expressa ou tacitamente (por decurso de prazo). Em ambos os casos de não aprovação, a MP perderá sua eficácia desde a edição, nos termos do art. 62, § 3º, da Constituição Federal. Isso nos permite concluir que os efeitos da MP 446/2008 só seriam válidos se ela fosse convertida em lei, fato que não aconteceu, pois ela foi rejeitada pela Câmara dos Deputados em 10/02/2009. Não havendo referida conversão, os efeitos da MP 446/2008 são nulos *ex tunc* (desde a origem), e o Congresso Nacional poderia ter editado decreto legislativo, em até sessenta dias, para a regular as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante a vigência da Medida Provisória, fato não evidenciado nos autos. Com isso, as regras contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991 voltaram a produzir todos os seus efeitos.

Constituição Federal de 1988:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

*§ 3º **As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) (g.n.)***

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente

em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Observa-se ainda que durante a vigência da MP 446/2008, período de **07/11/2008** a **10/02/2009**, não houve qualquer ato praticado pelo Fisco de desconstituição da imunidade da entidade, já que o ato de cancelamento da imunidade foi emitido após esse período, em **30/04/2009**.

Diante desse quadro fático e jurídico, a alegação da Recorrente de que, antes do lançamento, gozava da imunidade previdenciária – delineando para a anulação do lançamento fiscal ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário –, não será acatada, já que os elementos probatórios juntados aos autos demonstram que a emissão do Ato Cancelatório da imunidade nº 01/2009 (fl. 96, processo 17883.000049/2009-13), datado de **30/04/2009**, foi posterior à vigência da MP 446/2008, sendo que as disposições desta MP perderam a sua eficácia jurídica em **10/02/2009**, e isso restabeleceu a plena eficácia jurídica das regras previstas no art. 55 da Lei 8.212/1991.

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

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

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

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

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas ela deverá atender todos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/1991 para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito federal ou municipal. Além disso, para fazer jus ao aludido benefício, é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 estabelecia os seguintes requisitos:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

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

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Com isso, como não há nos autos a comprovação do deferimento do pedido de isenção, ou até mesmo de tê-lo efetuado pela Recorrente, e, para as competências objeto do lançamento fiscal, não há a demonstração de que a entidade era portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo CNAS, é de se considerar inexistente o direito aludido.

Além disso, a Recorrente teve seu direito à imunidade cassado por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais - AC 01/2009, expedido em 30/04/2009,

com fundamento no descumprimento do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991 e no inciso III do artigo 206 do Decreto 3.048/1999. Logo, a partir 01/01/2001, a empresa deixou de ter CEBAS pelo simples fato de não tê-lo requerido, conforme se observa no teor do Ato Cancelatório (fl. 31).

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

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos insertos no § 1º e no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, não pode estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo, a qual competia, além da verificação do preenchimento dos requisitos exigidos em lei, o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias mediante emissão de ato administrativo declaratório pelo INSS.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 30, da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às entidades e fundos (chamados de Terceiros).

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios juntados aos autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, configurada na contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, para as competências remanescentes 10/2005 a 12/2006.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal e seus anexos, complementados pelos documentos acostados pela Recorrente, são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como descrevem o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD, fls. 11/12), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Débito (DD, fls. 04/07), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA); base de cálculo declarada nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente alega que seja declarada em parte a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os créditos apurados até a competência 10/2005 foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante nº 08 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de

eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento. (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos. (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2005 a 05/2005 e 10/2005 a 12/2006 e foi efetuado em 11/11/2010, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fl. 01).

Posteriormente, por meio da decisão de primeira instância, os valores compreendidos entre as competências 01/2005 a 05/2005 foram excluídos (fls. 208/214) em decorrência da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, pois ficou constatado que, nessas competências, houve recolhimentos parciais.

Constata-se ainda que, para as competências 08/2005 a 02/2006, não há qualquer recolhimento (pagamento) de contribuições previdenciárias, conforme documento de Consulta Conta-Corrente da Recorrente (fl. 70, processo 17883.000283/2010-84). Assim, a partir da competência 08/2005 não há espaço jurídico para o reconhecimento da decadência tributária, não cabendo a aplicação da regra estampada no § 4º do art. 150 do CTN, nem a regra prevista no art. 173 do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal remanescente refere-se às competências 10/2005 a 12/2006 e não está abarcado pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Uma vez que a Recorrente tomou serviços da Cooperativa de Trabalho Médico, UNIMED de Barra Mansa (CNPJ 29.290.152/0001-58), contratando a prestação de serviços de assistência à saúde para seus empregados e dirigentes, devidamente delineado no contrato coletivo de plano de saúde (Anexo XXI, fls. 99/114), deveria ter contribuído para a seguridade social com a alíquota de 15% sobre as respectivas notas fiscais ou fatura, a partir da competência março de 2000.

Em face da constatação da existência de pagamentos às cooperativas, realizados diretamente pela Recorrente a UNIMED de Barra Mansa, e materializados em sua escrituração contábil (livros contábeis, notas fiscais, faturas, relatórios contábeis – Anexo XXII, fls. 115/118, e Anexo XXIII, fls. 129/161), caracterizado está o fato imponible (fato jurídico tributário, situação fática) da contribuição social.

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

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

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

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

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora,***

nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n.)

Lei 9.430/1996:

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

Lei 9.430/1996:

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

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

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008,

aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

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

CONCLUSÃO:

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

Ronaldo de Lima Macedo.