



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

Processo nº 10120.009772/2010-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.797 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012.
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CENTRO TECNOLÓGICO CAMBURY LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/05 a 12/05, 02/06 a 12/06, 01/07 a 11/07, 01/08 a 12/08

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES ENTRE A FOLHA DE PAGAMENTO, GFIP E O VALOR RECOLHIDO.

Presumem-se verdadeiros os valores lançados como base de cálculo pela autoridade fiscal fundamentado nas folhas de pagamento, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente. A simples alegação contrária a ato da administração sem carrear aos autos provas documentais, não tem o condão de desconstituir o lançamento.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Não ficaram configurados nos autos os casos de nulidade arguidos pela defendente.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. TAXA DE DEPRECIAÇÃO DE FERRAMENTAS. USO DE VEÍCULO PRÓPRIO DO EMPREGADO. ALÍNEA “S” DO §9º DO ARTIGO 28 DA LEI 8.212/91. AJUDA DE CUSTO. NATUREZA INDENIZATÓRIA PRESUMIDA. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DAS DESPESAS REALIZADAS. 1. O ressarcimento de despesas pela utilização de ferramentas próprias possui natureza indenizatória, uma vez que é pago em decorrência dos prejuízos experimentados pelo empregado para a efetivação de suas tarefas laborais. 2. A verba paga em razão de despesas com veículo de propriedade do empregado tem natureza jurídica indenizatória e não salarial, principalmente quando o valor se presta a cobrir as despesas com

consumo de combustível e com a depreciação do carro. 3. A configuração do caráter indenizatório dos valores descritos na alínea “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 depende da comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de nº 37.277.495-4, lavrado em face de CENTRO TECNOLÓGICO CAMBURY LTDA, do qual foi notificado em 30/11/2010, no qual se lançou as contribuições devidas a Terceiros: Salários Educação, INCRA, SESC,

SEBRAE (FPAS 574), incidentes sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, no período de janeiro/05 a dezembro de 2008, inclusive 13º salários.

Afirma o Relatório Fiscal, (fls. 134 e seguintes), que constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores pagos aos segurados empregados a serviço da Recorrente constantes das folhas de pagamento apresentadas por meio de arquivos digitais e não declaradas em GFIP.

Aduz que a não declaração em GFIP das bases de cálculos dos referidos fatos geradores ficou evidenciada no confronto entre as folhas de pagamento apresentadas e nas GFIP entregues pelo contribuinte e constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Tal conduta, em tese, configura crime contra a ordem tributária, tipificado no inciso I, do artigo 1º da Lei 8.137/90, razão pela qual foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Informa, também, que por decorrerem de fatos geradores não declarados, aplicou-se, ao efetuar os lançamentos dos créditos previdenciários no presente lançamento, o art. 173, inciso I, combinado com o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Para fins de regularização, foi imputado à Recorrente o pagamento do valor de R\$ 150.516,89 (cento e cinquenta mil, quinhentos e dezesseis reais e oitenta e nove centavos).

Irresignada, apresentou a Recorrente impugnação (fls. 215 e seguintes), no escopo de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado, tendo obtido apenas julgamento parcialmente procedente do seu pedido, tendo sido aplicada a decadência de acordo com o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, consoante se extrai da ementa de julgamento abaixo colacionada:

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES ENTRE A FOLHA DE PAGAMENTO. GFIP E O VALOR RECOLHIDO.

Presumem-se verdadeiros os valores lançados como base de cálculo pela autoridade fiscal fundamentado nas folhas de pagamento, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. IDEFERIMENTO

Não ficaram configurados nos autos os casos de nulidade arguidos pela defendente.

PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente. A simples alegação contrária a ato da administração sem carrear aos autos provas documentais, não tem o condão de desconstituir o lançamento.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº8, publicado no DOU em 20/06/2008.

MULTA: ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto-de-infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária não definitivamente julgada, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência de pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Não satisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário (fls. 300 e seguintes), alegando em suma:

- a) Que deve ser anulado o auto de infração em virtude dos vícios insanáveis de não observância ao princípio do ônus da prova como também pelo cerceamento do direito de defesa;
- b) Que devem ser excluídas da tributação as bases de cálculo lançadas indevidamente por ter a Recorrente declarado a maior as aludidas bases de cálculo;
- c) Que deve ser excluído do lançamento a multa de ofício de 75% por ser mais maléfica que a multa de mora de 24% em lançamento de ofício, incluindo a multa de ofício lançada sobre o 13º salário pago até 30 de novembro de 2008.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa

De início, afirma a recorrente que o auto de infração deve ser anulado, uma vez que não apontou as bases de cálculo por categoria, confrontando aquelas apuradas na folha de pagamento com as declaradas em GFIP.

Afirma, ainda, que não foram juntadas cópias em papel das folhas de pagamento e das GFIP's, limitando-se a afirmar o arquivo magnético transmitido para a RFB, o que estaria inviabilizando sua defesa.

Não assiste razão à recorrente.

A empresa conhece os fatos geradores integrantes do auto de infração, tanto que foram verificados nas suas próprias folhas de pagamento. A GFIP, também, é documento por ela mesma produzido, de modo que tal comparação poderia ter sido feita pela própria empresa.

Por outro lado, a ora recorrente deixou de apresentar os documentos em que se baseou para lançar em conta de despesa pagamentos a pessoas físicas que não constavam em folha de pagamento e GFIP, o que não foi feito.

A empresa invoca o art. 333 do CPC, quando este mesmo dispositivo impõe no inciso II que ao Réu, no caso o contribuinte, apresente as provas quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do seu direito.

Por essas razões é que não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa.

Da procedência do lançamento

Consoante o Relatório Fiscal, o crédito objeto do presente lançamento é relativo às contribuições sociais devidas aos Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas devidas e/ou creditadas aos segurados a serviço da Recorrente, constantes das folhas de pagamento apresentadas por meio de arquivos digitais e não declarados em GFIP.

A Fiscalização constatou, por meio da análise da folha de pagamento e das GFIP'S apresentadas, que, no período fiscalizado, a Recorrente deixou de recolher as contribuições sociais incidentes sobre os fatos geradores acima descritos, não tendo, também, procedido com a sua declaração total em GFIP.

De acordo com a Lei nº 11.457/2007, compete à Receita Federal do Brasil acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social e também destinadas a outras entidades e fundos, nos termos abaixo transcritos:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

Destarte, tendo a autoridade fiscal comprovado que a Recorrente suprimiu ou reduziu o tributo ou contribuição, agiu aquela em total conformidade com as determinações legais acerca da matéria, não havendo que se falar em quaisquer vícios que ensejem a nulidade do lançamento ora em discussão.

Além do mais, não há que se falar em alteração da base de cálculo do lançamento, uma vez que não houve incidência irregular de contribuição previdenciária sobre quaisquer valores levados em consideração para o cálculo do montante devido ao Fisco.

Assim, não merece acolhida o argumento da Recorrente de que a autoridade Fiscal lançou indevidamente contribuições previdenciárias sobre valores de despesa de caráter indenizatório decorrentes do ressarcimento de despesas pelo uso de veículos do empregado para o desempenho de atividades da empresa.

A princípio, cabe esclarecer que os valores repassados sob tal rubrica - ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado - não constituem objeto de incidência de contribuição previdenciária, em virtude de seu caráter eminentemente indenizatório, não sendo integrantes, portanto, do salário-de-contribuição, nos termos da alínea “s”, do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, que dispõe:

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

(...)

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

(...)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Grifo meu)

Da leitura do dispositivo legal em destaque depreende-se, claramente, que a condição para a não integração ao salário-de-contribuição das verbas relativas ao ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado é a apresentação, pelo contribuinte, de prova efetiva de sua destinação e das despesas realizadas com os valores repassados a tal título, o que não ocorreu no caso concreto.

Não há que se discutir, para fins de incidência de contribuição previdenciária, a natureza das verbas em comento, vez que o seu incontestável caráter indenizatório não só já é cristalizado pela alínea “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, como também corroborado e reconhecido por uma série de tribunais pátrios consoante se depreende das ementas abaixo colacionadas:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TAXA DE DEPRECIÇÃO DE FERRAMENTAS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. AJUDA DE CUSTO. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. 1. O ressarcimento de despesas pela utilização de ferramentas próprias possui natureza indenizatória, uma vez que é pago em decorrência dos prejuízos experimentados pelo empregado para a efetivação de suas tarefas laborais. 2. Recurso especial improvido.

(STJ, RESP 504982, Rel.: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Julgado em: 05/09/2006, DJe: 17/10/2006)

PARCELA PAGA A TÍTULO DE QUILOMETRO RODADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. A verba paga pelo empregador com a nítida finalidade de ressarcir o empregado pelas despesas efetuadas com o veículo usado a serviço da empresa não caracteriza salário-utilidade, não podendo ser incorporada à remuneração para quaisquer fins, em razão de seu caráter indenizatório. (TRT-3 – 00603-2006-109-03-00-4 RO – sexta turma – Relator: Convocado JOÃO BOSCO PINTO LARA – data de publicação: 01-11-2007) (Grifo meu)

AJUDA DE CUSTO DE QUILOMETRAGEM – A verba paga a título de ajuda de custo, em razão de despesas com veículo de propriedade do empregado, tem

natureza jurídica indenizatória e não salarial, principalmente quando o valor se prestava a cobrir as despesas com consumo de combustível e com a depreciação do carro. (TRT-3 -00970-1997-038-03-00-3 RO – segunda turma –Relator: EDUARDO AUGUSTO LOBATO- Data de Publicação: 22-01-1999) (Grifo meu)

Todavia, em que pese a clareza do dispositivo legal e o pacífico entendimento jurisprudencial acerca da matéria, é válido destacar que a presunção de natureza indenizatória das verbas elencadas na “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 não é absoluta, pois a confirmação de seu caráter não-remuneratório depende da constatação, por meio de prova cabal, de que foram elas, de fato, utilizadas para o ressarcimento das despesas, devidamente comprovadas, em decorrência da utilização de veículo próprio do empregado para a execução de atividades da empresa.

E diferente não poderia ser, uma vez que, caso não houvesse a exigência legal de comprovação da natureza das despesas realizadas, poderia o contribuinte, valendo-se do caráter indenizatório de tais verbas, alegar que parcela dos valores pagos ou creditados aos segurados a seu serviço seriam destinados ao ressarcimento pelo uso do veículo próprio do empregado numa reprovável tentativa de se eximir do pagamento das contribuições devidas à Seguridade Social.

Assim, se o empregador repassar, habitualmente, a seus empregados verbas a título de ressarcimento pelo uso de veículo próprio na execução de atividades da empresa, sem a efetiva comprovação da despesa realizada (notas fiscais de combustíveis e manutenção de veículos), terão os valores em comento nítida faceta remuneratória, vez que não restou comprovado o caráter de ressarcimento da despesa, razão pela qual sobre elas deve incidir contribuição previdenciária patronal.

É que, como o próprio nome diz, trata-se do reembolso das despesas que o empregado teve na utilização do veículo para a execução de serviços externos relacionados aos assuntos da empresa. Trata-se, portanto, de verba eminentemente indenizatória, vez que se presta a subsidiar as despesas com o veículo tais como abastecimento, manutenção, pneus, trocas de óleo, seguro, taxas e outras despesas inerentes à execução do trabalho.

Há, inclusive, uma ampla gama de critérios objetivos que podem ser utilizados no cálculo do valor a ser pago ao empregado a título de ressarcimento pelas despesas em razão do uso de veículo próprio nas atividades da empresa.

Pode ser acordada, por exemplo, um valor de reembolso calculado em função do quilômetro rodado, ou seja, multiplica-se o total da quilometragem percorrida durante a semana, quinzena ou mês pelo valor pago por quilômetro.

O valor pago por quilômetro rodado pode variar de empresa para empresa ou de região para região, os quais são revisados periodicamente, com base nas variações, principalmente, do custo do combustível. Normalmente é utilizada a média de mercado como parâmetro para definir o valor interno.

Existe, também, a possibilidade de ser estabelecida uma taxa de depreciação, calculada a partir da diminuição do valor do bem, no caso o veículo do empregado, decorrência do desgaste, perda de utilidade, ação da natureza ou obsolescência.

A taxa de depreciação paga aos empregados, portanto, funcionaria como uma substituição do fornecimento de equipamentos a serem utilizados no local de trabalho, sendo nítido o seu caráter indenizatório, razão pela qual sobre elas não incide contribuição previdenciária.

É este, inclusive, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE "TAXA DE DEPRECIAÇÃO DE FERRAMENTAS". ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO EM CONTEÚDO FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DO ENUNCIADO Nº 7 DESTA TRIBUNAL.

1. Cuida-se de recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região. A sentença (fls. 64/71) que julgou improcedente o pedido de anulação de débito previdenciário formulado pela empresa recorrente, por entender que o pagamento da "taxa de depreciação de ferramentas" aos marceneiros que trabalham com móveis artesanais, resulta em gratificação de natureza salarial, o que, conseqüentemente, gera sua integração como salário para fins de incidência da contribuição previdenciária. Interposta apelação pela autora (fls. 76/82), o Tribunal a quo, por unanimidade, deu provimento ao recurso, ao argumento de que o pagamento da "taxa de depreciação de ferramentas" tem por escopo substituir a provisão de equipamentos para o exercício da atividade do empregado, sendo esta responsabilidade do empregador, portanto, não constitui remuneração do trabalho prestado, mas sim compensação de um custo a ser pago pelo empregador para poder exercer sua atividade. Em seu recurso especial, o INSS aponta negativa de vigência do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91. Aponta como fundamentos para o seu recurso o fato de ser inviável adequar ao citado dispositivo "a taxa de depreciação de ferramentas", já que não se trata de ferramentas fornecidas pelo empregador, podendo estas serem utilizadas fora do local de trabalho, sendo, assim, inequívoca a sua natureza salarial. Contra-razões (fls. 113/117) pugnando pela manutenção do aresto julgado.

2. A conclusão assumida pelo aresto combatido, no sentido de considerar o caráter indenizatório da "taxa de depreciação de ferramentas", decorreu, além da análise da legislação aplicável à espécie, do exame dos elementos fáticos apreciados em juízo.

3. Evidencia-se imprópria a utilização do recurso especial, em face do óbice manifesto pela Súmula nº 07/STJ: A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

4. Recurso especial não-conhecido.

(STJ, RESP 839597, Rel.: Ministro JOSÉ DELGADO, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, DJe: 19/10/2006) (Grifo meu)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TAXA DE DEPRECIAÇÃO DE FERRAMENTAS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. AJUDA DE CUSTO. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. 1. O ressarcimento de despesas pela utilização de ferramentas próprias possui natureza indenizatória, uma vez que é pago em decorrência dos prejuízos experimentados pelo empregado para a efetivação de suas tarefas laborais. 2. Recurso especial improvido.

(STJ, RESP 504982, Rel.: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Julgado em: 05/09/2006, DJe: 17/10/2006) (Grifo meu)

Vê-se, portanto, que há vários fatores que podem ser considerados para a determinação do valor a ser pago ao empregado como forma de ressarcir-lo em virtude das

despesas com as quais teve que arcar quando da utilização de seu próprio veículo na execução de atividades da empresa.

Todavia, ainda que considerem diferentes situações fáticas, todos os critérios utilizados no contexto em comento exigem, necessariamente, que sejam comprovadas, de maneira cabal e efetiva, a destinação das verbas e as despesas realizadas, de forma a não constituírem tais valores objeto de incidência de contribuição previdenciária.

Destarte, a configuração do caráter indenizatório dos valores descritos na alínea “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 depende da comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa, o que não ocorreu no caso concreto.

Diante disso, não há que se falar em revisão da base-de-cálculo considerada para a determinação do valor devido pela Recorrente ao Fisco, uma vez que, no que tange aos valores em comento, não foi juntado aos autos qualquer prova apta à comprovação de seu caráter indenizatório, razão pela qual sobre eles deve incidir a contribuição previdenciária.

Quanto aos demais fatos contábeis relacionados nos anexos I e II, quais sejam, pagamento a pessoas físicas, também foram tais valores confrontados com a folha de pagamento e GFIP, verificando-se que não foram oferecidos à tributação, como também inexistiu contabilização em títulos próprios, conforme se comprova nos anexos acima citados, fls. 179/216, em que o contribuinte, para um único segurado, utiliza mais de um título contábel para registrar despesas a ele referentes.

No que se refere à alegação de que os valores das categorias 11 e 13 descritas na autuação já foram devidamente tributadas, não apresentou a Recorrente qualquer documento comprovando suas vagas alegações, não merecendo acolhida, portanto, os seus argumentos, sendo procedente o lançamento pelo Fisco realizado.

Da multa aplicada

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

*Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

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

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

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

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

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

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

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

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

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

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

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

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

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

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

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação

da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte até a competência 11/08.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de maio de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes