



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

Processo n° 10660.721467/2011-38
Recurso n° 002.053 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.053 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MUNICÍPIO DE ITAJUBÁ - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE VALE ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador na forma de vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

RFFP. CABIMENTO.

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

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 hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela por ela

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, que entendeu que a verba relativa à alimentação fornecida em tickets, não integra o salário de contribuição. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, Paulo Roberto Lara dos Santos e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

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

Data da lavratura do AIOP: 29/03/2011.

Data de ciência do AIOP: 12/04/2011.

Trata o presente processo de constituição de crédito tributário lançado em desfavor do Município em referência, consistente em contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados e a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os valores despendidos pelo município em favor de seus segurados empregados na forma de vale alimentação, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 28/33.

As contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho referem-se a diferença de 1% de alíquota, relativas às competências de junho/2007 a dezembro/2009, haja vista ter o Autuado informa alíquota incorreta nas GFIP correspondentes.

Informa a Autoridade Lançadora que o presente crédito tributário houve-se por formalizado mediante os seguintes Autos de Infração:

AI nº 37.219.230-0 : Contribuições descontadas de segurados empregados.

AI nº 37.219.231-9 : Cotas patronais (empresa + SAT) não declaradas em GFIP; diferença de alíquota de SAT e contribuições previdenciárias incidentes sobre a verba despendida com vales alimentação.

AI nº 37.219.233-5 : Contribuição de segurados decorrentes dos valores auferidos na forma de vales alimentação.

AI nº 37.219.232-7 : Auto de Infração de Obrigação Acessória – CFL 78, lavrado em conformidade com as alterações introduzidas pela MP nº 449/2008.

O Município Autuado foi cientificado do lançamento em 12/04/2011, conforme Aviso de Recebimento juntado às fl. 1104, e, irresignado, apresentou quatro peças de impugnação a fls. 1107/1248, uma para cada autuação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão fls. 1255/1260, julgando procedente o lançamento levado a efeito pela autoridade fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 20/10/2011, conforme Recibo de Ciência a fl. 1291.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 1292/1298, concentrando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que o Município é inscrito no PAT desde 2008;
- Que, por lapso, ao publicar o Decreto 3.730/2006, o Município deixou de se inscrever no PAT. Aduz que não pode ser penalizado por tal erro material – mera formalidade –, já que havia norma municipal concedendo o auxílio alimentação e que tal valor não integrava o salário;
- Que o lançamento não apontou quais os fatos concretos que geraram a convicção do débito, principalmente no tocante à relação dos empregados tidos como beneficiários;
- Que não há que se falar em “*crime de apropriação indébita previdenciária*”, já que o município procurou valorizar o servidor ao instituir o Vale Alimentação;

Alfim, requer a anulação do lançamento, por ser medida de **JUSTIÇA** e

Em 23/11/2011, o município requereu parcelamento da parte não impugnada do lançamento contido no Auto de Infração nº 37.219.231-9, a qual passou a constituir o DebCad nº 37.351.198-1, por desmembramento do processo de origem, conforme documentos a fls. 1301/1306.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 20/10/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 08/11/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares a serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

2.1. DOS FATOS GERADORES

Pondera o Recorrente que o Município é inscrito no PAT desde 2008. Argumenta que, por lapso, ao publicar o Decreto 3.730/2006, o Município deixou de se inscrever no PAT. Aduz que não pode ser penalizado por tal erro material – mera formalidade –, já que havia norma municipal concedendo o auxílio alimentação e que tal valor não integrava o salário.

A argumentação acima postada não reúne condições de prosperar.

Urge, primeiramente, enaltecer que grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e

cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS, encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Adverta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Impende destacar que o Direito Legislado na Consolidação das Leis do Trabalho não ostenta concepção diversa das ilações ora produzidas, senão vejamos:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (grifos nossos)

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos adiante, no excerto de interesse:

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) (grifos nossos)

(...)

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifos nossos)

Cumpra-se observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Conjuguem-se ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, não podendo tal requisito ser suprido por acordo coletivo de trabalho, os quais produzem efeitos, unicamente, entre as partes que os celebram, sendo imprestáveis para vincular o Estado aos termos pactuados em suas cláusulas.

Código Tributário Nacional

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração. (grifos nossos)

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

No caso ora em foco, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, restou a cargo da Lei nº 6.321/76, a qual dispõe sobre os Programas de Alimentação do Trabalhador.

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

Art. 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. " (grifos nossos)

Ressalte-se que os preceptivos aqui enunciados não conflitam com as linhas traçadas pelo art. 5º do Decreto nº 5/1991, que aponta para o mesmo norte.

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que Trata do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Art. 3º - Os Programas de Alimentação do Trabalhador deverão propiciar condições de avaliação do teor nutritivo da alimentação.

Art. 4º - Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (redação dada pelo Dec. 2.101/96)

Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.

Art. 5º - A pessoa jurídica que custear em comum as despesas definidas no Art. 4, poderá beneficiar-se da dedução prevista na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, pelo critério de rateio do custo total da alimentação.

Art. 6º - Nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga "in natura" pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador. (grifos nossos)

- a) exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Visando a brindar exequibilidade ao Programa de Alimentação do Trabalhador, a Secretaria de Inspeção do Trabalho e Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego baixaram a Portaria nº 03, de 1º de março de 2002, cujo art. 2º estatuiu como exigência formal para a fruição dos benefícios fiscais a devida inscrição no programa em foco, mediante o preenchimento de formulário adrede, cuja cópia e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deve ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal.

PORTARIA Nº 03, DE 1º DE MARÇO DE 2002

II – DAS PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br). (grifos nossos)

§1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Com efeito, a inscrição no PAT não se constitui mera formalidade ou capricho da Administração. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, através de seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: o fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

De fato, a Portaria nº 03/2002 estabeleceu as instruções para a perfeita execução do Programa de Alimentação do Trabalhador, estabelecendo de forma taxativa que a execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador acarretará o cancelamento da inscrição ou registro no Ministério do Trabalho e Emprego, com a conseqüente perda do incentivo fiscal, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Revela-se de extrema importância chamar a atenção para o fato de que a hipótese de não incidência legal de contribuições previdenciárias prevista alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, refere-se, exclusivamente, à parcela recebida "in natura" pelo empregado, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta

aos seus empregados, e desde que tal fornecimento esteja de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

Deflui do exame dos dispositivos legais suso selecionados, apreciados segundo a exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN, que para os valores despendidos pela empresa a título de alimentação aos empregados serem excluídos da base de incidência das contribuições sociais em foco é necessária a satisfação de dois requisitos fundamentais:

- b) Que a alimentação seja fornecida *in natura*, isto é, seja entregue ao empregado pronta para consumo imediato.
- c) Que o fornecimento de alimentação seja efetuado de acordo com o programa de alimentação ao trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76, o qual exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Como se observa, ambos os requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social não se encontram presentes no caso em debate. Isto porque o município autuado não possuía inscrição no PAT, tampouco a alimentação em apreço houve-se por fornecida *in natura*, mas, sim, mediante vale alimentação, o qual possui liquidez e circulabilidade equiparadas a dinheiro.

Conforme já enaltecido alhures, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, urge emprestar-se exegese restritiva à fórmula isentiva acima abordada. Infere-se, portanto, dos preceptivos ora revisitados, que a natureza *in natura* da alimentação fornecida e a adesão ao PAT constituem-se condições *sine qua non* para a fruição dos benefícios fiscais tributários e previdenciário, conforme expressamente previsto na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbatim*:

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) (grifos nossos)

(...)

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifos nossos)

Cumpre alertar que as disposições insculpidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 não projetam efeitos sobre o caso em apreciação, uma vez que tal documento possui

âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses de fornecimento na forma de tickets alimentação.

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

É de se salientar que a formulação do citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional decorreu da sedimentação da jurisprudência em torno da matéria no Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que a alimentação *in natura* oferecida pela empresa ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta aos seus empregados, não se subsume à hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, mesma que a empresa não esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, como assim se depreende dos seguintes julgados a seguir ementados:

REsp nº 1.119.787-SP

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 13/05/2010

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Recurso especial a que se nega seguimento.

Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de *vales*, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, ressaltam-se excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 433.230/RS, publicado no DJe em 13/05/2010, cujos termos bem elucidam a questão:

REsp nº 433.230/RS

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 17/02/2003

EMENTA: TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.

1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. Aplicação ao Enunciado nº 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição.

3. Recurso Especial desprovido.

No caso em exame, houve-se por apurado pela fiscalização o fornecimento de vale alimentação pelo município aos seus segurados empregados, ocorrência que não se subsume à hipótese de não incidência legal prevista na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Mostra-se totalmente infundada a alegação de que o lançamento não apontou quais os fatos concretos que geraram a convicção do débito, principalmente no tocante à relação dos empregados tidos como beneficiários.

Tal argumento beira ao burlesco, dele fazendo avultar a premente necessidade de os Documentos e Termos do Processo serem emitidos também em Braille, para que todos, indistintamente, aproveitando-se da sensibilidade epicrítica, possam ter acesso ilimitado ao seu conteúdo e substancialidade.

O Anexo II do Relatório Fiscal a fls. 37/320 apresenta Demonstrativo das remunerações auferidas pelos segurados empregados do Município, acrescidas dos valores correspondentes aos *vales alimentação* por eles recebidos, de forma discriminada por competência e por seguro (listados em ordem alfabética), informando para cada um deles a base de cálculo informada em GFIP e o valor mensal recebido na forma de vale alimentação.

Já o Anexo II A, a fls. 321/707, apresenta o demonstrativo das diferenças de contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados, acrescidas dos valores correspondentes aos *vales alimentação* por eles recebidos, de forma discriminada por competência e por seguro (listados em ordem alfabética), informando para cada um deles a base de cálculo informada em GFIP e o valor mensal recebido na forma de vale alimentação, o valor da contribuição individualmente devida, a contribuição declarada e as diferenças a recolher.

A tais anexos, composto o primeiro por 284 laudas, e o segundo por 386 páginas, há referência direta efetuada no item VI – ANEXOS do Relatório Fiscal, a fl. 29, nestes termos:

“Anexo II: Refere-se ao demonstrativo das remunerações de segurados acrescidas do VALE ALIMENTAÇÃO, concedida pelo órgão aos servidores em desacordo com o PAT, apuradas através de notas de empenho.

Anexo II A: Refere-se às contribuições sociais de segurados apuradas por competência (ano/mês), aplicando as alíquotas correspondentes às bases de cálculo (remuneração em folha de pagamento + vale alimentação), respeitados seus limites máximos vigentes nas competências integrantes deste débito.”

2.2. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Reza o Recorrente que não há que se falar em “crime de apropriação indébita previdenciária”, já que o município procurou valorizar o servidor ao instituir o Vale Alimentação.

Razão não lhe assiste.

Em primeiro lugar, conforme muito bem destacado no item VI do Relatório Fiscal a fl. 30, a Representação Fiscal para Fins Penais decorreu não do fornecimento de vale alimentação aos servidores, como insiste o Recorrente, mas, sim, das contribuições descontadas dos segurados empregados, informadas nas folhas de pagamento de servidores, que deixaram de ser recolhidas em suas épocas próprias e não declaradas em GFIP, conforme demonstrado no Anexo I-A, a fl. 36.

Tais contribuições foram objeto do Auto de Infração nº 37.219.230-0.

Adite-se que o próprio item VII – REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS, a fl. 32, destaca *in verbis*: “**Representação Fiscal para Fins Penais a ser remetida ao Ministério Público Federal, referente, em tese, ao crime de apropriação indébita previdenciária, relativa a valores de retenção de contribuições previdenciárias dos segurados empregados que prestaram serviço à empresa e não recolhidos em época própria**”. (os grifos não constam no original)

Frize-se que as contribuições a cargo dos segurados, relacionadas com os valores recebidos individualmente na forma de vales alimentação, foram lançadas mediante o Auto de Infração nº 37.219.233-5. Ao fazer referência a tal lançamento, o Relatório Fiscal, a fl. 30, assim destaca:

*“AI nº 37.219.233-5: (...) – refere-se às contribuições de segurados empregados **não relacionadas, em tese, ao crime de apropriação indébita previdenciária** por ser originado de valores pagos a título de Vale Alimentação, sem desconto, que deixaram de ser recolhidas em época própria e deixaram de ser declaradas em GFIPs (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL); demonstradas no Anexo II A”;* (grifos nossos)

Por outro eito, mas vinho de outra pipa, cabe destacar que o art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941*OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME*

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;

II - contravenção penal.

Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):

I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;

II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal): (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonervação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no § 2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando pedido de concessão de liminar postulado na ADIn nº 1.571, proclamou que o art. 83 da Lei 9.430/96 não estipulou uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário. Consignou o STF que tal dispositivo dirigiu-se apenas a atos da administração fazendária, prevendo o momento em que a *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária, descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 deveriam ser encaminhada ao Ministério Público. (Informativo STF n. 64, 17-28 mar. 97, p. 1 e 4).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifos nossos)

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Ao contrário do tipo penal previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, consoante clássica diferenciação, pertence à categoria denominada delito formal, isto é, descreve o resultado naturalístico (supressão de pagamento de tributo) mas não o exige para a consumação formal do delito, os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são qualificados como crimes materiais, havendo a necessidade de se aguardar a decisão administrativa, para somente então

poder ser intentada a ação penal. Dessarte, não havendo Notificação Fiscal ou Auto de Infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o artigo 142 do CTN estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

Por outro lado, o artigo 5º, inciso LV, da CF, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o lançamento tributário; Ademais, o art. 34 da Lei 9.249/95 concede ao sujeito passivo a alternativa de pagar o tributo devido e seus acessórios antes da denúncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90;

Nesse contexto, o Pretório Excelso, por maioria, acolheu e aprovou proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação acima referida, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que pautar pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Cumprido ressaltar, por relevante, que a prestação da RFFP ao Ministério Público não se consubstancia em hipótese de quebra de sigilo fiscal, conforme se depreende dos termos insculpidos no art. 198, §3º, I do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo do Auto de Infração em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

2.3. DA MULTA APLICÁVEL

Não concordamos, todavia, com o critério de aplicação da multa de mora e da multa de ofício adotado pela Autoridade Lançadora, corroborada pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

Urge, de plano, ser destacado 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 jurígeno 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.

Ocorre, no entanto, que 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,

estatuindo 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 multa de ofício de 75%.

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, de 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, de 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, de 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, de 2007)

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

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 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, de 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, de 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.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao 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, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, 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.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos,

que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na

forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é *pari passu* no terreno, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela 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.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela 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 obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, *in casu*, art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA