



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

Processo nº 10680.723523/2010-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.164 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente VP TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA OU TICKET.

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA DISPOSIÇÃO DO BENEFÍCIO À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Somente goza de isenção previdenciária o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Art. 28, §9º, q, da Lei nº 8.212/91.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c

do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96). Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica Alimentação paga em pecúnia ou ticket. Vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, mantendo a incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica Plano de Saúde. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes acompanhou pelas conclusões. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, mantendo a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados. Os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liège Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação da recorrente, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.275.671-9 de 112,5% para 75%.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 1.597 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de crédito previdenciário, lançado pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil contra o contribuinte em epígrafe, cujo montante consolidado em 27/09/2010 é de R\$ 404.603,66 (quatrocentos e quatro mil seiscentos e três reais e sessenta e seis centavos), apurado no período 01/2007 a 12/2008.

O lançamento refere-se a créditos de contribuições previdenciárias, correspondentes à parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados a serviço da empresa, não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, relativas a:

• Benefícios concedidos a empregados:

Levantamentos:

L1 e L8 - Auxílio Plano de Saúde em Espécie;

L2 e L9 - Programa Participação no Resultado;

L3 - Programa Alimentação do Trabalhador.

Os Levantamentos acima referem-se a contribuições devidas à Seguridade Social, calculadas sobre os salários de contribuição constantes dos Anexos I, II e III do Relatório Fiscal, com base nas Folhas de Pagamento e Livros Diário, disponibilizados pelo contribuinte em arquivos digitais.

A fiscalização ressalta que os valores pagos por conta de Auxílio Plano de Saúde (em espécie) e Abono PPR, comandados nas folhas de pagamento sob os códigos "0209" e "0203" não foram computados nas bases de cálculo utilizadas pela empresa para fins de recolhimento das contribuições sociais mensais.

O benefício Auxílio Plano de Saúde foi pago a parte dos empregados em desacordo com o previsto no artigo 214, § 9º, inciso XVI do Regulamento da Previdência Social - RPS,

aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06 de maio de 1999, que não contempla a possibilidade de concessão desse tipo de assistência em espécie.

Já os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de Participação no Resultado, face à ausência de comprovação de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no artigo 214, § 9º, inciso X do referido RPS.

O Auditor Fiscal registrou ainda que os gastos com alimentação foram reconhecidos contabilmente a débito da conta "3.2.01.01.0015 - Lanches e Refeições", conforme análise dos livros Diários referentes aos exercícios 2007 a 2008, tendo constatado que, em relação ao exercício de 2007, o fornecimento de alimentação aos trabalhadores da empresa se deu em desacordo com o programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321/76, conforme determina o artigo 214, § 9º, inciso III do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, haja vista que sua adesão ao referido programa se deu em 17/12/2007, conforme se verifica do comprovante de recadastramento, anexo ao Relatório Fiscal.

• **Contribuintes Individuais (Administradores):**

Levantamento:

- **L4 - Despesas Pessoais Diretor**

Refere-se a contribuições devidas (parte da empresa), incidentes sobre as bases de cálculo mensais, demonstradas no Anexo IV do Relatório Fiscal, apuradas conforme o disposto no artigo 22, inciso III da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99. Informa a fiscal ação que, da análise da contabilidade, constatou a escrituração de diversos pagamentos, a débito de contas de resultado, correspondentes a gastos com cartões de crédito de seu sócio gerente (Alexandre Pedrosa), bem como diversos fornecimentos de numerário sem a devida comprovação. Conforme esclarece o Relatório Fiscal, intimada a dar esclarecimentos, a empresa não atendeu a todas as intimações.

• **Contribuintes Individuais:**

Levantamentos:

- **L5 - Serviços de Terceiros PF;**

- **L 7 Transportadores Rodoviários Autônomos.**

Trata-se de contribuições devidas (parte da empresa), incidentes sobre as bases de cálculo mensais, demonstradas nos Anexos V e VI do Relatório Fiscal, apuradas sobre valores pagos por conta de serviços prestados por pessoas físicas e transportadores rodoviários autônomos, conforme no artigo 22, inciso III da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99.

*De acordo com o Relatório Fiscal, no que se refere à aplicação de multas, em virtude da edição da Lei nº 11.941/2009, que estipulou novos parâmetros para a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigações acessórias e multa relativa a lançamento de ofício, no período de 01/2007 a 11/2008 foi observado o princípio da retroatividade benigna, prevista no artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), comparando-se as multas impostas pela legislação vigente à época dos fatos geradores e as impostas pela legislação superveniente (quadro comparativo - item 3 do Anexo VII do Relatório Fiscal), prevalecendo a **multa de ofício de 75%**, como mais benéfica para o contribuinte.*

Na constituição dos créditos na competência 12/2008, foi considerada a multa de ofício de 75%, haja vista que a obrigação ocorreu já na vigência da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

O Auditor Fiscal esclarece ainda que, por ter deixado de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, a empresa infringiu o artigo 32, inciso III e § 11 da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso III do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cuja infração implicou que a multa de ofício de 75%, teve seu percentual aumentado de metade, passando para 112,50%, nos termos do inciso I do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista terem sido constatados fatos que, "em tese", configuram crimes contra a Seguridade Social e contra a ordem tributária, definidos no artigo 1º da Lei nº 9.983 de 14/07/2000, que acrescentou o artigo 337-A, inciso III ao Decreto-Lei nº 2.848 de 07/12/1940 - Código Penal e no artigo 1º da Lei nº 8.137/90. A contribuição dos segurados, incluída no Auto de Infração nº 37.275.672-7, não configurou crime de apropriação indébita.

Cientificado da autuação em 30/09/2010, conforme assinatura do sócio diretor Alexandre Pedrosa, fls. 01, o contribuinte, apresentou impugnação em 03/11/2010, consoante documentos de fls. 203/1599, com as seguintes alegações.

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada procedente em parte, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.275.671-9 de 112,5% para 75%, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 1.170 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* Alimentação: tem previsão em instrumento normativo, além de constar da CLT e da CF;

* Plano de Saúde: há instrumento normativo que concebe direito ao plano de saúde ou ao ressarcimento por plano contratado diretamente;

* PLR: não há que se impor qualquer rigor para sua concessão, restando inadmissível a imposição da instalação de metas, haja vista constar a natureza específica no documento firmado

* Multa excessiva.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados.

Alega a recorrente que não há que se impor qualquer rigor para sua concessão, restando inadmissível a imposição da instalação de metas, haja vista constar a natureza específica no documento firmado

No Relatório Fiscal consta que houve lançamento a título de Participação no Resultado face à ausência de comprovação de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado.

A desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração decorre de um rearranjo histórico das próprias funções da legislação social, que surge como um direito exclusivamente protetor ou tutelar e desenvolve-se, a partir das crises econômicas, principalmente, como um direito que, a par da tutela ou proteção, visa ainda atender a interesses da gestão da organização empresarial e, conseqüentemente, preservar ou até mesmo estimular o desenvolvimento econômico (nesse sentido: Nascimento, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 33ª ed., São Paulo: LTr, 2007, p.43-57). Nesse sentido, pode-se afirmar que a norma flexibilizadora, além de constituir um direito social do trabalhador, tem ainda a função de incentivar o progresso econômico da empresa e do país.

Reforçam e acrescem à nossa argumentação as palavras do Conselheiro Mauro José Silva:

O dispositivo constitucional que concede aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social” (Ministro Lewandowski, RE 398.284), que contribuiria para a “humanização do capitalismo” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com os seus atores sociais, com os seus protagonistas (Ministro Carlos Britto, R\$ 398.284).

(SILVA, Mauro José. A participação nos lucros ou resultados e as exigências da regulamentação da imunidade em relação às contribuições previdenciárias. *Revista dialética de direito tributário* n. 193, São Paulo, out. 2011, p. 118.)

A Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

Constituição Federal:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;*

(destaques nossos)

Assim, em que pese seu caráter flexibilizador, é preciso reconhecer que a PLR está condicionada aos critérios e pressupostos definidos em lei, de sorte que não assiste razão à recorrente em afirmar que não deve ser imposto qualquer rigor para sua concessão, devendo ser mantido o lançamento.

Alimentação. Alega a recorrente que a alimentação tem previsão em instrumento normativo, além de constar da CLT e da CF.

Ocorre que a norma coletiva é lei entre as partes, não podendo ser oposta ao Fisco para designar a natureza jurídica da verba. Vale dizer, ou o ajuste atende aos requisitos legais estabelecidos para o gozo da isenção ou sofrerá incidência. Vejamos se a situação encontrada pela autoridade fiscal enquadra-se na norma isentiva.

Consta do relatório fiscal que os gastos com alimentação foram reconhecidos contabilmente a débito da conta "3.2.01.01.0015 - Lanches e Refeições", conforme análise dos livros Diários referentes aos exercícios 2007 a 2008, tendo sido apurado que, em relação ao exercício de 2007, o fornecimento de alimentação aos trabalhadores da empresa se deu em desacordo com o programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321/76, conforme determina o artigo 214, § 9º, inciso III do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, haja vista que sua adesão ao referido programa se deu em 17/12/2007, conforme se verifica do comprovante de cadastramento, anexo ao Relatório Fiscal.

Levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, *a*, com os artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamentos a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea "c" estabelece 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". Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

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.

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

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

No caso sob exame, está demonstrado nos autos que durante o período a que se refere o lançamento da rubrica, a recorrente não estava inscrita no programa e, portanto, o lançamento não deve ser retificado.

É verdade que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária. Todavia, para gozar da norma isentiva, os pagamentos jamais poderiam ser em pecúnia ou em ticket.

Portanto, o lançamento deve ser mantido.

Assistência à Saúde. Quanto ao lançamento a título de assistência à saúde, alega a recorrente que há instrumento normativo que concebe direito ao plano de saúde ou ao ressarcimento por plano contratado diretamente.

Primeiramente, voltamos a destacar que a norma coletiva é lei entre as partes, não podendo ser oposta ao Fisco para designar a natureza jurídica da verba. Vale dizer, ou o ajuste atende aos requisitos legais estabelecidos para o gozo da isenção ou sofrerá incidência.

Quanto ao que se apurou, consta do Relatório Fiscal que houve o pagamento em espécie e a recorrente não comprovou o atendimento dos requisitos constantes no art. 28, § 9º, *q*, da Lei nº 8.212/91, que estabelece que somente goza de isenção previdenciária o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Portanto, não tendo a recorrente cumprido com seu ônus de comprovar o cumprimento dos requisitos legais, deve ser mantido o lançamento.

Multas. Direito Intertemporal. Alega a recorrente que a multa é excessiva. Com efeito, a recorrente faz jus à redução da multa em relação a fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 449/2008.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

*Art. 35. **Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

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

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
 d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
 a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
 b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal que

cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

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)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em parte das competências.**

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo à multa pelo descumprimento de obrigação principal ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA