



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

Processo nº 11065.002305/2009-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.535 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO
COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E
INDÚSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

PREMIAÇÃO DE INCENTIVO. SEGURADOS EMPREGADOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As premiações de produtividade devem ser compreendidas no conceito de remuneração de empregados e contribuintes individuais, integrando, para efeito de incidência de contribuições previdenciárias, o salário de contribuição de ambos os tipos de segurados.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Os Conselhos de Contribuintes não têm competência para apreciar recurso de representação fiscal para fins penais, por se tratar de ato informativo e obrigatório do servidor que tomar conhecimento de fato que, em tese, caracteriza ilícito penal.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

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

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

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

449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 15/10/2009, em desfavor de ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, referente às contribuições dos segurados empregados, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas.

Narra o auditor fiscal que, ao analisar o livro diário e o livro razão apresentados, bem como os documentos contábeis que deram sustentação aos lançamentos contábeis, constatou que a empresa recorrente efetuou crédito/pagamento aos seus segurados empregados a título de comissões sobre vendas ou prêmio sobre a produção, ora denominada pelo contribuinte de “TOP”.

Referido procedimento foi verificado pela auditoria através da análise dos lançamentos contábeis na conta ADIANTAMENTO A FORNECEDORES (CÓD 03055) até 12/2006, e num segundo momento na conta PROGAMA DE INCENTIVOS (CÓD 08086 até 06/2007 e CÓD 95292 após 07/2007).

Destaca que, anteriormente à competência de 05/2006, a ora recorrente efetuava o pagamento das mesmas comissões denominadas “TOP” através do cartão “INCENTIVE HOUSE”, não oferecendo-as à tributação.

Salienta que o pagamento da rubrica “TOP” trata-se, na verdade, de comissão sobre a produção ou vendas não incluídas na folha de pagamento, nem em GFIP, e é objeto de diversas ações trabalhistas, onde o próprio contribuinte reconheceu como sendo um

“pagamento por fora”, conforme atesta o Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta, assinado pela recorrente com o Ministério Público do Trabalho.

Por fim, informa que a sonegação da contribuição previdenciária configura, em tese, ilícito penal, devendo ser comunicado ao Ministério Público Federal, em relatório a parte, para eventual propositura de ação penal.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa tempestiva de fls. 36/56, tendo o acórdão de fls. 106/114 julgado procedente a autuação, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

AI DEBCAD nº 37.088.884-7

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA PARTE DOS SEGURADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PREMIAÇÃO. MULTA. RFFP.

Integra o salário de contribuição o pagamento de prêmios a empregados, uma vez que visam a retribuir a prestação de serviços.

A penalidade decorrente do não pagamento das contribuições previdenciárias dentro do prazo legal tem incidência automática e obedece a percentuais previstos em lei, vigente à época dos fatos geradores, e independe da intenção do infrator ou do grau da infração.

A fiscalização deverá formalizar Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, sempre que tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de ilícito penal com relação às contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 120/146, alegando, em síntese que:

- a) Os prêmios alcançados não têm natureza de salário, e não se enquadram no conceito de salário-contribuição, tendo em vista que não são habituais;
- b) A multa e os juros são inaplicáveis ao caso em comento;
- c) É descabível a representação fiscal para fins penais, tendo em vista que está pendente de processamento e julgamento definitivo o errôneo lançamento realizado;

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

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

Da incidência de contribuição previdenciária sobre as premiações de incentivo

Objetivando a desconstituição do crédito previdenciário, o contribuinte aduz que os prêmios por ele alcançados não têm natureza de salário, bem como não se enquadram no conceito de salário-contribuição, pois não possuem características habituais, razão pela qual não deveria sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 16/22, a recorrente efetuou o pagamento de comissões, cuja denominação atribuída pela mesma foi “TOP”, a seus empregados no período fiscalizado, através do cartão “Incentive House”.

Tais valores pagos foram considerados salário, passíveis de incidência da contribuição previdenciária por se enquadrarem no conceito de salário-de-contribuição e por não constarem das excludentes legais de tal conceito:

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;

Integra o salário-de-contribuição, portanto, qualquer tipo de contraprestação paga pela empresa pelos serviços a elas prestados.

Tal dispositivo legal, na verdade, disciplina o art. 195, I, *a* e o art. 201, §11º, ambos da Carta Magna, que afirma que sofrerão tributação para a Seguridade Social os “*ganhos habituais do empregado, a qualquer título*”.

Deste modo, cabe analisar, de início, a natureza da premiação de incentivo, que somente se afastam da fisionomia de remuneração quando pagos eventualmente e por liberalidade do empregador, com regulamentação da empresa sobre a matéria, sem qualquer vinculação com o trabalho prestado.

No caso dos autos, contudo, verifica-se, do relatório fiscal, a presença de diversos elementos, contra os quais não se insurgiu o contribuinte, que conduzem à conclusão

de que a premiação sobre a produção se tratam, na verdade, de comissões pagas aos empregados, com caráter indiscutivelmente remuneratório.

Para cada segurado empregado eram apurados vários valores mensais, os quais eram somados e pagos, normalmente, no mês subsequente ao de apuração da produção. Além disso, em diversas competências era emitido um cheque no valor total a ser pago a todos os empregados, sendo que montante correspondente em dinheiro era depois distribuído entre estes.

Ora, as condições impostas para que o prêmio fosse pago era o desenvolvimento das atividades da empresa em maior quantidade, medida pelos critérios de produtividade do empregado, ou seja, o próprio contrato de trabalho firmando entre prestador e tomador de serviço.

A eventualidade, na verdade, decorria do não atendimento das metas previstas no programa de incentivo, e não por liberalidade da empresa. Evidente, portanto, que o caso ora em apreço não se trata de distribuição de premiação eventual, mas de pagamento de caráter remuneratório, que se formalizou impropriamente, por intermédio de cartões de incentivo, a dificultar sobremaneira a fiscalização dos valores transferidos como premiação.

Desta forma, fica evidente a correspondência dos valores pagos e a prestação dos serviços, detendo natureza remuneratória, razão pela qual são devidas as contribuições sociais correspondentes, mesmo quando o pagamento da remuneração é realizado por meros intermediários.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Quanto às alegações do contribuinte que é descabível a representação fiscal para fins penais, cabe trazer à lume o disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/96 e no art. 1º, incisos I e II do Decreto nº 2.730/98, *in verbis*:

Art. 83 da Lei 9.430/1996. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Art. 1º do Decreto 2.730/1998. O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese:

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367-2006 e a Resolução nº 10.031-2009.

Autenticado digitalmente em 27/03/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

7/03/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 05/06/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 11/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vê-se, portanto, que a legislação prevê que os auditores fiscais formalizem processo contendo representação fiscal para fins penais sempre que no curso da ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137/90 ou nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), *in verbis*:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;*
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;*
- II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;*
- III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.*

A formalização da representação encerra a atividade da Receita Federal, sendo as consequências penais totalmente alheias à sua alçada, cabendo, tão somente, informar a ocorrência de fato que possa se enquadrar na figura típica do ilícito, o que é obrigação legal.

Por este mesmo motivo, foge totalmente à alçada deste CARF a discussão sobre a configuração do crime, podendo o contribuinte oferecer suas razões de defesa perante o Ministério Público Federal, a quem competirá propor a ação penal, se entender cabível.

Face ao exposto, não se deve tomar conhecimento, em sede recursal, das alegações de mérito acerca da inexistência da infração penal.

Da aplicação de penalidade benéfica

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das

contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº

9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

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

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

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

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

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

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

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

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

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando

cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

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

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

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

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

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

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

Da Conclusão

Ante o exposto, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, para que seja aplicada a multa do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta lhe for mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de janeiro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 11065.002305/2009-64
Acórdão nº **2301-002.535**

S2-C3T1
Fl. 11

CÓPIA