



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

Processo nº 11075.720021/2010-78
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.358 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONT. DE TERCEIROS - DIÁRIAS - PRÓ-LABORE
Recorrente INTERFLET TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DIÁRIAS. ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA O VALOR DE ATÉ 50% DA REMUNERAÇÃO.

O valor das diárias correspondente a até 50% da remuneração é isento de contribuição previdenciária em todos os casos, conforme interpretação harmonizada da alínea “h” do §9º do art. 28 com o §8º do art. 28 da Lei 8.212/91.

ACORDOS COLETIVOS. OBEDIÊNCIA À LEI.

Os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo os valores das diárias até o limite de 50% da remuneração, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, para o cálculo da multa mais benéfica de acordo com o Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram para que seja efetuada a comparação do artigo citado com a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declarações de voto: Bernadete de Oliveira Barros e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/12/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/12/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros – Declaração de voto

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes – Declaração de Voto

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Lançamento por meio de Auto de Infração, lavrado em 25/02/2010, que constituiu crédito tributário de R\$ 56.605,25 referente a contribuição de terceiros devida pela empresa, segundo Relatório Fiscal da Infração, fls. 17/22, incidente sobre valores de diárias que excederam o limite de 50%, nas competências 01/2005 a 12/2006.

Após tomar ciência postal da autuação em 03/03/2010, fls. 259, a recorrente apresentou impugnação, fls. 260/264, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 3ª Turma da DRJ/Santa Maria, no Acórdão de fls. 168/170 julgou o lançamento procedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 03/09/2010, fls. 174.

O recurso voluntário, apresentado em 04/10/2010, fls. 180/186, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Argumenta que o valor pago aos motoristas serve para ressarcir diversas despesas destes tais como, entre outras: pedágios não oficiais, enlonação e desenlonação.

Insiste que são pagamentos previstos em Convenção Coletiva que tem natureza indenizatória.

Quanto aos pró-labores, devem permanecer os valores efetivamente recebidos e não aqueles utilizados por força e apenas para fins da contabilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Inicialmente, destacamos que não é a denominação do pagamento que determina sua natureza jurídica, mas sim suas características e suas finalidades.

In casu, é fora de dúvida que o ressarcimento de despesas gerais tem natureza de diária, uma vez que é pago mensalmente sem necessidade de comprovação de efetividade de qualquer despesa. A natureza indenizatória do ressarcimento precisaria ser corroborada com comprovante de despesas, pois uma indenização deve, por sua própria natureza, servir para ressarcir um dano efetivo.

Sendo diária, a parcela que não excede 50% do salário não comporá a remuneração do empregado conforme previsto no art. 457, §2º da CLT. Mas caso ultrapasse será parcela remuneratória que está no campo de incidência da contribuição previdenciária.

Diárias paga a empregado em montante que excede 50% da remuneração

A lei 8.212/91 concedeu uma isenção para as diárias no §9º, alínea “h” do art. 28, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

O referido dispositivo isencional pode ser interpretado de duas formas. A primeira, consideraria que a isenção só é concedida quando o total das diárias não exceder 50% da remuneração. Sendo ultrapassado tal limite, não há isenção para qualquer parte das diárias pagas. A segunda forma de interpretar a isenção em destaque consideraria que o valor das diárias até 50% da remuneração estaria isento.

Optamos pela segunda forma de interpretar o dispositivo, pois entendemos que na primeira hipótese – só há isenção se o total das diárias não ultrapassar 50% da remuneração – estaríamos negando qualquer hipótese de isenção no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição. Explicamos. A incidência sobre as diárias a serem incluídas no salário-de-contribuição, conforme consta do art. 28, §8º, só ocorre no caso de o

total das diárias ultrapassar 50% da remuneração. Não ultrapassando tal limite, as diárias não compõem o salário-de-contribuição e não sofrem a incidência da contribuição a cargo do empregado ou trabalhador avulso. Tomando o dispositivo isencional em comento com a primeira hipótese hermenêutica, só concederíamos isenção para aqueles casos nos quais as diárias não ultrapassam 50% da remuneração, ou seja, concederíamos isenção para casos em que nem incidência há! Por isso, tal alternativa não nos parece ser a melhor opção hermenêutica no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição. No caso da contribuição a cargo das empresas, a incidência não considera o salário-de-contribuição, mas por uma questão de coerência e tratamento isonômico, adotamos a mesma interpretação do dispositivo isencional que utilizamos para a contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição.

Assim interpretamos a isenção da alínea “h” do 9º do art. 28, em todos os casos, como aplicável ao valor das diárias que não ultrapassam 50% da remuneração. Ressalvamos que não vemos nisso qualquer ofensa ao art. 111 do CTN, pois dado o aparente conflito entre as normas de incidência e de isenção, nossa interpretação acabou por harmonizar os dispositivos sem que utilizássemos uma interpretação ampliativa ou analógica.

Passemos ao caso dos autos.

Observamos, fls. 34/39, que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária o valor total das diárias e não considerou a isenção da maneira como entendemos aplicável. Logo, devem ser excluídos do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo.

Conteúdo dos Acordos Coletivos. Respeito à lei.

Em que pese o entendimento da recorrente de que as Convenções Coletivas de Trabalho, conforme a CLT, produzem efeitos de lei entre as partes, conforme o art. 7º, XXVI da CF, vale esclarecer que estas não podem contrariar a lei.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ *Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .*” (grifei).

Assim, a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride a garantia constitucional do reconhecimento das convenções e acordos coletivos, prevista no inciso XXVI, art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Em consequência, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91.

No tocante ao pró-labore, trata-se de discussão impertinente aos autos, uma vez que o lançamento em discussão não incluiu tais rubricas.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, seja aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de três situações:

- 1- lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta.
- 2- lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma

hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP: o art. 32-A e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar. Para tanto, nossa análise percorre o seguinte caminho: primeiro verificamos a existência de diferença de contribuição constada no mesmo procedimento de ofício, depois determinamos a multa de ofício aplicável e, por último, na ausência de diferença de tributo, verificamos a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Logo, apurada diferença de contribuição, a falta de apresentação da GFIP e a declaração inexata da GFIP, hipótese antes punidas pelos §§4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/981, são puníveis pela multa de 75% sobre a diferença do tributo, com base no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

Por fim, se não foi apurada diferença de contribuição, hipótese antes punida pelo §6º do art. 32 da Lei 8.212/91, a MP 449 previu a aplicação da multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida em na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável às outras duas situações. Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

No tocante às penalidades que se relacionam com a GFIP, o novo regime das infrações relativas às contribuições previdenciárias prevê que separemos duas situações: quando houver diferença de tributo e quando não houver tal diferença.

Nas competências em que houver tal diferença, ou seja, quando no mesmo procedimento de ofício houver lançamento de penalidade por infração relativa à GFIP e lançamento da própria contribuição em relação ao mesmo período, devemos nos basear no art. 35-A. Assim, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§4º, 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91. A penalidade mais benéfica ao contribuinte é aquela que deve prevalecer. Se o caso restringe-se a declaração inexata de GFIP,

Processo nº 11075.720021/2010-78
Acórdão n.º **2301-02.358**

S2-C3T1
Fl. 194

comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91.

Nas competências em que não houver tal diferença, ou seja, quando a multa for fundamentada no §6º do art. 32 da Lei 8.212/91, a comparação há de ser feita com o art. 32-A da Lei 8.212/91, prevalecendo a multa mais benéfica.

No caso concreto, afastamos a multa de mora aplicada.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a excluir da base de cálculo os valores das diárias até o limite de 50% da remuneração e afastar a multa de mora aplicada.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

Permito-me divergir do entendimento do Conselheiro Relator, em relação à não-incidência de contribuição previdenciária sobre a parte das diárias pagas que não atinge 50% da remuneração, pelas razões a seguir expostas.

O Relator, entendendo que há conflito entre as normas de incidência e de isenção, faz uma interpretação da alínea “h” do 9º do art. 28, da Lei 8.212/91, e conclui que, nos casos em que as diárias pagas exceder 50% da remuneração, incide contribuição somente sobre a parte excedente, estando isento a parte que não exceder os 50% previstos na norma.

Contudo, não vislumbro o conflito entre normas, apontado pelo Relator.

A alínea “h”, do § 9º, transcrito no voto do relator, deixa claro que estão isentos da contribuição previdenciária as diárias, **desde que** não excedam os 50% da remuneração.

Ou seja, se exceder o limite estipulado por lei, as diárias integram o salário de contribuição.

E a alínea “a”, do § 8º, do art. 28, da Lei 8.212/91, não deixa margens para interpretação ao estabelecer que integram o salário de contribuição, **pelo seu valor total**, as diárias pagas quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal.

Portanto, como no caso em tela as diárias pagas pelo contribuinte, objeto do lançamento, superam 50% da remuneração, entendo que devam integrar o salário de contribuição por seu valor total, por expressa determinação legal.

Divirjo, ainda, da conclusão do Relator para que seja afastada a multa de mora aplicada, uma vez que o dispositivo legal vigente à época da ocorrência do fato gerador determinava que, sobre as contribuições sociais em atraso, incidiria multa de mora, de caráter irrelevável.

Em relação às demais matérias, acompanho o entendimento do Relator.

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/12/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/09/2012 por MARCO JOSÉ SILVA, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/12/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.