



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

Processo nº 11330.001256/2007-01
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.659 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente RIO SUL LINHAS AÉREAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/07/2006

Ementa: CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

PERÍCIA INDEFERIMENTO

A perícia será indeferida sempre que a autoridade julgadora entender ser prescindível e meramente protelatória e quando não houver dúvidas a serem sanadas.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária 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. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Redator designado. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram 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) Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados contribuintes individuais e à da empresa.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 58), o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de remuneração aos contribuintes individuais que prestaram serviços à notificada, cujos valores foram obtidos por meio dos lançamentos contábeis dos Livros Razão de 2004, 2005 e 2006, nas contas 31.325.00000 –Serviços Profissionais e 31.325.00017- Serviços Prestados Pessoa Física.

A autoridade lançadora informa que os valores lançados não foram declarados em GFIP, e que a empresa encontra-se no plano de Recuperação Judicial, onde foi nomeado Gestor Judicial o Sr. Miguel Dau, conforme Ata de Assembléia Geral de 16/08/2006, registrada na JUCERJA sob o nº 1682231 em 16/03/2007.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 12-17.757, da 13ª Turma da DRJ/RJOI (fls. 241), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo, do débito, os recolhimentos efetuados pela recorrente antes da lavratura da NFLD.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 254), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, afirma a tempestividade do recurso apresentado e a inexigibilidade do depósito prévio.

No mérito, reitera que vem atravessando grave crise financeira já há algum tempo, o que tem buscado reverter com certas medidas e que pretende retomar suas atividades empresariais, de forma a poder continuar honrando com suas obrigações, mormente as trabalhistas e tributárias.

Reafirma que, em razão da grave situação descrita, nenhum dos valores utilizados como base de cálculo das contribuições lançadas foi efetivamente pago aos funcionários da Empresa, motivo pelo qual, requer a reforma da decisão recorrida, e que o lançamento ora rechaçado ameaça a continuidade do plano de recuperação judicial hoje em prática, prejudicando não somente a Empresa, mas, também, seus demais credores.

Insiste em afirmar que foi fato totalmente alheio à sua vontade, verdadeira causa de força maior, que a impediu de efetuar o pagamento dos valores devidos a alguns de seus funcionários durante o período fiscalizado, repisando que sofre com a insuficiência de recursos para pagar os pesados encargos que incidem sobre sua atividade.

Registra que, consoante exposto, a situação anteriormente descrita é apenas temporária, de forma que, possui a Recorrente, tão logo cesse a causa que deu azo a tal prática,

o intento de regularizar a situação, recolhendo todos os valores apurados como efetivamente devidos.

Entende que o presente lançamento, com a aplicação de pesadas multas e exorbitantes juros, não pode prosperar, sob pena de se causar maiores prejuízos que aqueles já verificados, com o risco de inviabilizar por completo o plano de recuperação judicial já aprovado e em andamento.

Esclarece que, na hipótese presente, a Empresa necessitou momentaneamente preterir o pagamento de parte de sua folha de salários para que fosse viabilizada a retomada de suas atividades e que, considerando a exclusão de ilicitude da Recorrente quanto aos valores objeto da presente autuação, tendo em vista que mesmo as obrigações trabalhistas deixaram de ser pagas, bem como considerando que a manutenção do presente ato administrativo não aproveita a ninguém, mas ao contrário, inviabiliza a recuperação judicial já em trâmite, resta plenamente justificado o presente pleito de reforma.

Ressalta que o aproveitamento de apenas parte dos comprovantes de recolhimento juntados pela recorrente, sem que tivesse sido oferecida qualquer oportunidade para mais esclarecimentos, e o indeferimento da perícia, feriram o princípio da ampla defesa e do contraditório, razão pela qual requer novamente a Recorrente que, caso o Conselho não entenda pela anulação imediata e integral do lançamento, seja o presente julgamento convertido em diligência para a apresentação da totalidade dos documentos que atestam a inexistência de débitos por parte da Empresa.

Reitera que, durante o tempo que compreende a integralidade do período lançado, a recorrente foi impedida, por razões alheias à sua vontade, de efetuar o pagamento dos valores devidos à parte de seus funcionários, e conclui que, como inexistiu pagamento da folha de salários, inexistiu o fato gerador das contribuições sobre elas incidentes, conforme exposto no artigo 195 da CF e que, somente no momento em que forem, de fato, pagos os valores devidos pela Recorrente, é que serão também devidas as contribuições sociais lançadas pela Fiscalização, as quais, obviamente, pretende a Empresa recolher.

Quanto ao relatório que lista os representantes legais da Recorrente, repisa que o atual Gestor Judicial da Empresa, Miguel Dau, no período de 09.ago.04 e 23.nov.05, atuou como Diretor de Operação de Vão, retornando à Empresa como Gestor Judicial em 16.ago.06, consoante comprova a documentação em anexo.

Finaliza requerendo a reforma da decisão hostilizada, e a conseqüente anulação do débito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete De Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, verifica-se que a notificada não nega que tenha deixado de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Ela apenas tenta demonstrar que, por fatores alheios a sua vontade, deixou de pagar a remuneração de parte de seus funcionários e, como não houve pagamento de remuneração, também não houve fato gerador da contribuição lançada.

Contudo, o art. 28, I, da Lei 8.212/91, é bastante clara ao definir, como salário de contribuição, para o empregado, 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 e, para o segurado contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas.

Portanto, remuneração auferida é a totalidade dos rendimentos pago, **devidos** ou creditados, pela empresa aos segurados que lhe prestaram serviços, seja empregado ou contribuinte individual.

Dessa forma, como a empresa não nega que os rendimentos são devidos aos segurados que lhe prestaram serviços, não há também como negar que tais valores integram o salário de contribuição.

Conforme IN 100/2003 e IN 03/2005, vigentes nas competências abrangidas pelo débito, constitui fato gerador da contribuição previdenciária o exercício de atividade remunerada, e o pagamento, o crédito ou quando for devida a remuneração, o que ocorrer primeiro:

IN 100/2003:

Art. 71. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

I - em relação ao segurado:

a) empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, o exercício de atividade remunerada;

b) contribuinte individual, filiado até 28 de novembro de 1999:

1. até 31 de março de 2003, dia anterior ao da extinção da escala de salários-base, o exercício de atividade abrangida

pelo RGPS;

2. a partir de 1º de abril de 2003, a remuneração auferida em decorrência do exercício de atividade abrangida pelo RGPS. c) contribuinte individual filiado a partir de 29 de novembro de 1999, a remuneração auferida em decorrência do exercício de atividade abrangida pelo RGPS.

(...)

III - em relação à empresa ou equiparada:

- a) o pagamento, o crédito ou quando for devida remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurados empregado e trabalhador avulso que lhe prestem serviço;
- b) o pagamento ou o crédito de remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado contribuinte individual que lhe presta serviço

No mesmo sentido, a IN 03/2005 dispõe que:

Art. 66. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos: (Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)

I - em relação ao segurado:

- a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo-terceiro salário, observado o disposto nos arts. 122 e 123, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;
- b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

Assim, mesmo que a empresa não tenha pago a remuneração dos seus funcionários, como ela afirma, ocorreu a prestação de serviços e, com ela, o fato gerador da contribuição previdenciária.

Cumprido destacar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: “o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”. (grifei)

Ademais, segundo nos ensina Hely Lopes Meirelles: “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular, significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’.” (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991. 16ª ed. Atual. Pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, p. 78).

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

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA A, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS
Impresso em 26/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, sendo o lançamento um ato vinculado, a autoridade fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento da contribuição devida, lavrou a competente NFLD, em observância ao disposto no art. 37, da Lei 8.212/91, vigente à época do lançamento:

Art.37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade da NFLD, como quer a recorrente.

A notificada alega cerceamento de defesa e ofensa ao contraditório pelo fato de não ter-lhe sido oferecida oportunidade para mais esclarecimentos quanto aos comprovantes de recolhimento juntados aos autos e que não foram aproveitados para abater o débito.

Contudo, a autoridade julgadora de primeira instância, analisando a documentação apensada, verificou que parte das guias apresentadas não se referem ao débito discutido por meio do presente processo, e apontou cada uma das razões pelas quais nem todas as guias foram apropriadas.

A recorrente poderia, em seu recurso, contradizer as afirmações feitas pelo julgador administrativo, mas não o fez, limitando-se a alegar cerceamento de defesa.

Poderia ter trazido elementos que comprovassem a incorreção do trabalho fiscal.

Há mandamento expreso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme seu art. 36: “Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente.

Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Da mesma forma, a recorrente apenas alega, mas não prova, que há equívoco no Relatório de Representantes Legais em relação ao período de atuação do Sr. Miguel Dau.

Da análise da ata do Conselho de Administração (fls. 71), e da certidão de fls. 69, verifica-se que não há equívoco algum.

A notificada alega nulidade da decisão que indeferiu a diligência, argumentando que o seu indeferimento fere o princípio da ampla defesa e do contraditório e reitera, o pedido para que seja o presente julgamento convertido em diligência para a

apresentação da totalidade dos documentos que atestam a inexistência de débitos por parte da Empresa.

Todavia, a necessidade da diligência para o deslinde da questão tem que restar demonstrada nos autos.

O art. 18, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72), estabelece que:

Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. Não tendo sido demonstrada pela recorrente a necessidade da realização de perícia, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo seu indeferimento.

Verifica-se, dos autos, que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e a NFLD muito bem fundamentada.

A fiscalização deixou claro, nos relatórios integrantes da notificação, quais os valores da base de cálculo utilizada na apuração da contribuição lançada e as alíquotas aplicadas.

Portanto, as autoridades julgadoras de primeira instância, ao entenderem ser prescindível a produção de novas provas e a realização de diligência, indeferiram, por unanimidade, o pedido formulado pela recorrente.

Assim, indefere-se o pedido de diligência, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Ante o exposto e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto por **CONHECER** do recurso e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete De Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Pires Lopes – Redator

Da multa aplicada

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA

A, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 26/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.