



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

**Processo n°** 13972.000306/2007-03  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-002.744 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de abril de 2012  
**Matéria** CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE TRÊS BARRAS - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2000 a 30/09/2007

Ementa: DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO-

É atribuída à fiscalização da SRP a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados da contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91.

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.

**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 voto de qualidade: a) em negar provimento ao Recurso, no que tange à decadência, devido a aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. 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) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter 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). 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), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o Município acima identificado, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, à da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho

Conforme o relatório fiscal (fls. 75), o fato gerador das contribuições apuradas ocorreu com a prestação de serviços, à notificada, por intermédio da empresa interposta, Fundação Hospitalar de Três Barras, de profissionais da saúde, sendo que alguns deles foram considerados segurados empregados do Município pela fiscalização, por ter sido constatada a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 07-14.009, da 5ª Turma da DRJ/FNS (fls. 1.731), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo do débito, por decadência, os valores lançados entre as competências 05/2000 a 11/2001, inclusive, aplicando a regra prevista no art. 173, I, do CTN, tendo em vista a ausência de recolhimento antecipado do tributo.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.740), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, observa-se que não foram alvo de manifestação pelo órgão Julgador, as competências de 10/2000, 01/2001, 03/2001 e 06/2001, períodos estes também atingidos pela decadência, o que desde já requer o reconhecimento.

Esclarece que a Prefeitura Municipal de Três Barras firmou convênio com a Fundação Hospitalar de Três Barras com o objetivo de que por esta fosse oferecido atendimento médico de plantão, sendo que, ao contrário do que quer fazer crer o agente autuador, não se tratava de disponibilização de serviços de saúde propriamente dito, mais sim de disponibilização de atendimento médico em regime de plantão (regime de exceção), não configurando, portanto, a alegada simulação.

Transcreve a parte do convênio que trata das obrigações da conveniada para demonstrar que a recorrente contratou a Fundação Hospitalar para prestar os serviços em caráter de plantão, observando que o referido convênio foi taxativo ao estabelecer a obrigação da Fundação conveniada em responsabilizar-se pelos encargos sociais e trabalhistas.

Entende que o fato de os serviços terem sido prestados nas dependências do Recorrente, por si só, não comprovam a autoria da tomada de serviços, uma vez que tal situação era prevista no convênio firmado, bem como pretendia-se estender, territorialmente, o atendimento, uma vez que a Fundação Hospitalar não dispõe de vários locais de atendimento, sendo então, as dependências do Município cedidas à Fundação Hospitalar e afirma que, não fosse essa a realidade, não teria o Município médicos contratados prestando serviços de atendimento à população.

Traz estudo elaborado pelo procurador do Município do Rio de Janeiro sobre a matéria, corroborando o entendimento de que ao terceirizado cabe a obrigatoriedade dos recolhimentos incidentes à relação de emprego.

Reafirma que a Recorrente contratou com a Fundação Hospitalar de Três Barras, mediante convênio, onde restou estipulado a obrigatoriedade desta em obrigar-se com relação à contribuição social, motivo pelo qual entende que o processo ora combatido deve ser julgado improcedente.

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, registro o que se segue.

Inicialmente, a recorrente alega que não foram alvo de manifestação pelo órgão Julgador as competências 10/2000, 01/2001, 03/2001 e 06/2001, e requer o reconhecimento da decadência também para as referidas competências.

Contudo, da análise do DAD (fls. 12) e do DADR (fls. 1.717), verifica-se que não há valores lançados nas competências acima listadas.

Dessa forma, o período indicado pela recorrente não foi alvo de manifestação pelo órgão julgador pelo fato de não ser ele objeto do lançamento ora em discussão.

De qualquer maneira, é oportuno esclarecer à recorrente que, se houvesse valores lançados naquelas competências, eles também seriam excluídos da NFLD, uma vez que a decadência atingiu todo débito lançado até 11/2001, inclusive.

No mérito, a recorrente tenta afastar a presença da simulação no procedimento por ela adotado, afirmando que apenas firmou convênio com a Fundação Hospitalar de Três Barras para que esta oferecesse atendimento médico de plantão, sendo que, ao contrário do que quer fazer crer o agente autuador, não se tratava de disponibilização de serviços de saúde propriamente dito, mais sim de disponibilização de atendimento médico em regime de plantão.

Insiste em afirmar que restou estipulado no contrato, mediante convênio, com a Fundação Hospitalar de Três Barras, a obrigatoriedade da contratada obrigar-se em relação à contribuição social.

Porém, o que a fiscalização constatou em ação fiscal na Prefeitura e na Fundação, e comprovou nos autos, foi a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 9.º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação.

Aplica-se portanto, ao caso, o artigo 9º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que considera nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos nela contidos

E como o parágrafo 2º do art. 229 do Decreto 3.048/99, permite ao Auditor Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado, a Auditoria, ao verificar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu em conformidade com ditames legais e enquadrando corretamente os trabalhadores como empregados da notificada para efeitos da legislação previdenciária.

Esse enquadramento será automático quando estiverem presentes, na prestação do serviço, os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, a remuneração, a habitualidade e a subordinação, porque a lei assim determina, mesmo que no contrato formalizado entre as partes esteja definido de forma diversa, pois a relação de emprego não é aferida pelos elementos formais do ajuste, mas do conteúdo emergente de sua execução.

Da análise dos fatos apresentados e dos documentos juntados aos autos pela fiscalização, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento adotado pela notificada em relação ao convênio firmado com a Fundação Hospitalar e os segurados que lhe prestaram serviços por meio dessa empresa interposta.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição).

O Código Civil Brasileiro de 2002 traz, no § 1º, do art. 167, as hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados*

E, conforme demonstrado nos autos, a situação verificada pela auditoria fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo legal transcrito acima.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

A fiscalização informou que a Fundação apresentou diversos recibos de pagamentos de autônomos cuja descrição dos serviços prestados deixaram claro que a real tomadora dos serviços era a Prefeitura Municipal de Três Barras.

Ao examinar os recibos, a auditoria constatou que, na realidade, o destinatário de diversos dos serviços realizados não era a Fundação Hospitalar, mas a própria Prefeitura Municipal fiscalizada, em especial os seus postos de saúde.

A fiscalização afirma que a contratante dos profissionais foi a Prefeitura Municipal de Três Barras, ente público equiparado à empresa para fins de verificação de relação de emprego, conforme o art. 15. da Lei 8212/91.

Verificou-se que os locais onde foram prestados os serviços eram estabelecimentos de saúde municipal, tendo sido prestados serviços de plantão pelos profissionais contratados, sendo que, conforme verificado, a Fundação Hospitalar não manteve serviço de plantão no período de fiscalizado, salvo plantão obstétrico de 2002 a 2006, cujos fatos geradores não constam do presente lançamento.

A recorrente não nega tais constatações, mas apenas se justifica alegando que o fato de os serviços terem sido prestados nas dependências do Recorrente, por si só, não comprovam a autoria da tomada de serviços e que, não fosse essa a realidade, não teria o Município médicos contratados prestando serviços de atendimento à população.

Ora, mas a saúde é matéria da competência do Município, devendo o ente federativo manter quadro funcional para atendimento da população.

E diante da existência de uma posição jurisprudencial de que é vedada a terceirização da atividade fim da empresa, e sendo a municipalidade equiparada à empresa, não há como vislumbrar que atividade municipal seja exercida por terceiros sem vínculo com a Prefeitura.

Dessa forma, a fiscalização demonstrou a presença de subordinação, pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade, requisitos necessários à caracterização do vínculo de emprego e caracterizou as pessoas físicas que prestaram serviços à Prefeitura por intermédio da Fundação Hospitalar, como segurado da recorrente.

E, segundo o Ministro Carlos Veloso “*Corre em favor do ato administrativo a presunção da legitimidade. Assim, se o lançamento fiscal previdenciário aponta a existência de empregados e não trabalhadores autônomos, cumpre ao contribuinte ilidir, mediante prova, essa presunção*” (TRF AC. 101.404-MG, Min. Carlos Veloso – DJU 05/09/85, pág. 14800).

Dessa forma, o agente fiscal, ao constatar a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego e a falta do recolhimento da contribuição devida incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, lavrou corretamente a presente NFLD.

Por todo o exposto, conclui-se que o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período

correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

### **Voto Vencedor**

Leonardo Henrique Pires Lopes. – Redator

#### **Da multa aplicada**

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*:

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

7/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

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

Impresso em 06/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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.

CÓPIA