



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

Processo n° 15504.722125/2012-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.963 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PLANAR SA ENGENHARIA E EQUIPAMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias corresponde à 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.

As verbas não sujeitas à tributação devem ser especificadas em lei.

ALEGAÇÃO SEM PROVA

Alegação desacompanhada das respectivas provas não se presta como motivo para revisão do lançamento fiscal.

ASSIDUIDADE. ABONO.

A remuneração associada à assiduidade pago a empregados representa ganho econômico resultante da relação do trabalho, estando a parcela, assim, entre as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - MULTA DE OFÍCIO - EXCLUSÃO

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.

Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício e limitar a multa de mora a 20%, nos termos do voto relator. Vencidos os Conselheiros MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Suplente convocado) e EDUARDO TADEU FARAH (Presidente Substituto).

Assinado digitalmente

Carlos Alberto Mees Stringari

Relator

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah

Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Carlos Henrique de Oliveira (Suplente Convocado), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos Cesar Quadros Pierre e Ana Cecilia Lustosa Da Cruz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, Acórdão 02-41.057 da 6ª Turma, que julgou a impugnação improcedente.

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

Conforme Relatório Fiscal e anexos, o Auto de Infração em epígrafe, DEBCAD 37.369.180-7, 37.369.181-5 e 37.369.182-3, período janeiro a dezembro de 2007, no valor, respectivamente, de R\$ 1.135.382,82, R\$ 369.892,31 e R\$ 220.554,76, referem-se a crédito tributário do relativo a, respectivamente, contribuições sociais previdenciárias patronais, inclusive SAT/RAT, contribuições dos segurados e contribuições a outras entidades e fundos, incidentes sobre abono de férias, gratificação, reembolso passagem, subsídio alimentação e, ainda, remuneração a autônomos e a segurados empregados não informados em GFIP.

Conforme anexo, foi efetuado comparativo entre a multa calculada segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores com a multa calculada segundo a legislação em vigor (alterações introduzidas pela Lei 11.941/2009), aplicando-se à espécie a multa mais benéfica ao contribuinte.

Inconformado com o lançamento fiscal o sujeito passivo apresentou defesas individuais aos AI, alegando, em síntese:

Inexigibilidade de contribuições sobre as verbas destacadas no Auto de Infração, tendo em vista que:

- O abono de férias foi pago somente a empregados que preencheram os requisitos da Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, a qual expressamente excluiu a verba do salário de contribuição na forma do art. 144 da CLT.*
- A gratificação era paga de modo não habitual, nem generalizado, mas atrelada a desempenho de produção, quando atingidas determinadas metas.*
- O reembolso de passagens e o subsídio alimentação tinham natureza indenizatória, eis que pagos a alguns empregados em razão dos deslocamentos às obras mantidas pela Impugnante, situadas em localidades distantes da sua sede. As citadas verbas se apresentam, portanto, como ajuda de custo, de natureza indenizatória e, não ultrapassando 50% do salário do empregados, estão excluídas da remuneração por força do §2º do art. 457 da CLT.*

Inexistência de omissão de informações ou declarações em GFIP *Todas as informações sobre remunerações pagas a autônomos e empregados foram prestadas pela Impugnante conforme GFIP entregues, não havendo omissão de informações ou falta de recolhimento de contribuições.*

Ademais, os dados e informações que a fiscalização entende que deveriam constar da GFIP estão todos devidamente lançados e

registrados na escrita mercantil da Impugnante, que obedece os princípios gerais da contabilidade.

Inconstitucionalidade/ilegalidade da utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora.

Inconstitucionalidade/ilegalidade da multa de ofício aplicada em razão de seu caráter confiscatório.

Caso seja mantida a multa, requer que seja observado o percentual máximo de 20% previsto no art. 59 da Lei 8.838/91.

Ao final requer a improcedência do lançamento fiscal, com o arquivamento do processo.

Como meios de prova, requer o exame pericial contábil.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Impossibilidade de incluir na base de cálculo as verbas excluídas por convenção coletiva e as de natureza indenizatória:
 - Abono de férias;
 - Gratificação;
 - Reembolso de passagens;
 - Subsídio alimentação.
- Pagamentos a autônomos e empregados não declarados em GFIP.
- SELIC.
- Multa de ofício - confisco. Redução ao percentual de 20%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

TRIBUTAÇÃO – REGRA GERAL

A regra geral estabelecida pela legislação é a da tributação da totalidade dos rendimentos do trabalho.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias, é bastante abrangente, conforme se depreende do artigo 195 da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

A Lei 8.212/91, que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social, no inciso I do artigo 28 da Lei 8212/91 conceitua o salário de contribuição, para os segurados empregados, como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Diz-se “habitual” tudo aquilo que se faz, ou que se sucede, por hábito, o que é comum, vulgar, freqüente, usual. Por outro lado, “eventual” é aquilo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito, acidental.

Quando o pagamento da vantagem decorre ajuste, ainda que tácito, não há que se falar em incerteza, casualidade. Não há que se falar em eventualidade. O ajuste torna o pagamento certo, normal, habitual. O que caracteriza a habitualidade é a permanência da situação ao longo do tempo, caracterizando, assim, a relação de vínculo entre as partes.

Não se pode confundir o conceito trabalhista de remuneração com o conceito de salário de contribuição, este sim a verdadeira base de cálculo onde incidem as contribuições previdenciárias. A este respeito transcreve-se, a seguir, obra de Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de Direito Previdenciário, Niterói, Rio de Janeiro, Ed. Impetus, 2006, fls. 247248), que se insurge contra tal equívoco:

“O salário de contribuição, exclusivo do direito Previdenciário, é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados da Previdência Social, configurando a tradução numérica do fato gerador.

....

A delimitação do salário de contribuição é assunto de grande complexidade do ramo previdenciário do Direito, sendo, por conseqüência, fonte de intermináveis discussões e simplificações indevidas, que acabam por macular o instituto previdenciário.

Uma causa de grandes prejuízos à autonomia didática do Direito Previdenciário é propiciada pelo próprio PCSS ao definir que o salário de contribuição é, em regra, equivalente à remuneração do trabalhador. Devido a esta conceituação, freqüentemente, a base de cálculo previdenciária é vista como mero sinônimo da própria remuneração, sendo esta analisada exclusivamente perante o prisma trabalhista.

...

Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário de contribuição, a partir do conceito trabalhista, mas sem aceitar de imediato a similitude de conceitos. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário de contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto,

pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto do signo remuneração”.

A não incidência se limita ao estabelecido no § 9º do acima citado artigo 28, que, textualmente registra que **exclusivamente as verbas listadas não integram o salário de contribuição.**

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

...

A conclusão a que se chega é que excetuando o previsto no § 9º, as demais verbas que compõem a remuneração estão sujeitas à tributação.

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho, ainda que expressamente desvinculem abonos concedidos do salário, não têm força de lei para impor a não incidência de tributos.

A Convenção Coletiva tem força de lei vinculando as partes. Conforme o CTN, entretanto, não vincula a Administração Tributária quando estabelece que salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

ABONO DE FÉRIAS ASSIDUIDADE

A rubrica aqui discutida é denominada "abono de férias" pela recorrente e "abono férias assiduidade" pelo fisco.

O "abono de férias" foi pago com base em Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, na primeira folha de pagamento após o retorno das férias aos empregados que implementaram a condição de assiduidade (que não tiveram mais de 3 faltas).

A recorrente alega que a CCT expressamente excluiu a verba do salário de contribuição consoante o art. 144 da CLT.

Já vimos acima que a CCT não têm força de lei para impor a não incidência de tributos.

A lei 8.212/91, art. 28, § 9º, "e", 6, estabelece que não integra o salário de contribuição o abono de férias na forma dos artigos 143 e 144 da CLT.

Lei 8.212/91

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

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

e) as importâncias:

6.recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e144 da CLT;

CLT

Art. 143 - É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977(Vide Lei nº 7.923, de 1989)

§ 1º - O abono de férias deverá ser requerido até 15 (quinze) dias antes do término do período aquisitivo.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)

§ 2º - Tratando-se de férias coletivas, a conversão a que se refere este artigo deverá ser objeto de acordo coletivo entre o empregador e o sindicato representativo da respectiva categoria profissional, independentemente de requerimento individual a concessão do abono.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)

§3º O disposto neste artigo não se aplica aos empregados sob o regime de tempo parcial. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)

O que temos aqui é um abono pago em razão da assiduidade, isto é, condicionado a um máximo de 3 faltas. Entendo o título "abono férias" impróprio. Simplesmente o momento do pagamento é que se dá após o retorno das férias.

A remuneração associada à assiduidade pago a empregados representa ganho econômico resultante da relação do trabalho, estando a parcela, assim, entre as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias e não se enquadrando nas hipóteses excluídas de tributação legal.

A jurisprudência determina a tributação de abonos por assiduidade.

Processo:

AgRg nos EDcl no REsp 1098218 / SP

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
NO RECURSO ESPECIAL 2008/0227253-2

8. As verbas pagas por liberalidade do empregador, conforme consignado pelo Tribunal de origem (gratificação especial liberal não ajustada, gratificação aposentadoria, gratificação especial aposentadoria, gratificação eventual liberal paga em rescisão complementar, gratificação **assiduidade** e complementação tempo aposentadoria), possuem natureza salarial, e não indenizatória.

Inteligência do art. 457, § 1º, da CLT.

GRAFICAÇÕES

A recorrente questiona a tributação e afirma que o pagamento não era habitual nem generalizado e que a gratificação foi paga a alguns funcionários a título de desempenho de produção.

É evidente a relação da remuneração com o trabalho.

Para a questão da habitualidade, diz-se “habitual” tudo aquilo que se faz, ou que se sucede, por hábito, o que é comum, vulgar, freqüente, usual. Por outro lado, “eventual” é aquilo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito, acidental.

Quando o pagamento da vantagem decorre ajuste, ainda que tácito, não há que se falar em incerteza, casualidade. Não há que se falar em eventualidade. O ajuste torna o pagamento certo, normal, habitual. O que caracteriza a habitualidade é a permanência da situação ao longo do tempo, caracterizando, assim, a relação de vínculo entre as partes.

Ao longo do ano, conforme o relatório Discriminativo do Débito, em todos os meses houve pagamento dessa rubrica.

Entendo correto o lançamento.

REEMBOLSO DE PASSAGENS E SUBSÍDIO ALIMENTAÇÃO

A recorrente questiona o lançamento das rubricas afirmando que os pagamentos foram efetuados a alguns empregados em razão dos deslocamentos a obras, que são indenizatórias e que não ultrapassam 50% do salário dos empregados

Entendo que a falta de comprovação compromete os argumentos da recorrente.

Concordo com a decisão recorrida e, por essa razão reproduzo trecho do voto condutor da decisão:

No caso dos autos a defesa não comprovou, nem a título de exemplo, que os referidos pagamentos a esses títulos apontados no anexo I se referem as despesas efetivamente realizadas pelos empregados, não há provas de viagens, mudanças ou transferência dos empregados identificados.

Também não há provas da alegação de que os pagamentos são inferiores a 50% do salário de cada empregado.

Não basta que a impugnante comprove a existência de obras distantes da sua sede, para que reste comprovado que os pagamentos efetuados a título de “reembolso de passagens” e “subsídio alimentação” caracterizam a verba do. §2º do art. 457 da CLT, como pretende a defesa.

A ajuda de custo, quando paga sem a intenção de ressarcir despesas ou de reembolsar gastos feitos pelo empregado em razão de sua transferência para localidade diversa daquela que foi contratado, adquire natureza salarial, visa a remunerar o empregado pelos serviços prestados em decorrência do contrato

de trabalho, havendo, portanto, desvirtuamento da natureza jurídica indenizatória que possuía a rubrica. È o que se verificou no caso dos autos.

O “reembolso passagem” foi pago sem a comprovação da despesa pelo empregado, enquanto que o “subsídio alimentação” foi pago em espécie, o que torna evidente que as citadas rubricas também não se enquadram em nenhuma outra espécie legalmente liberada da tributação.

PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS E EMPREGADOS NÃO DECLARADOS EM GFIP.

A recorrente alega que declarou todos fatos geradores em GFIP, que recolheu todos os tributos, que a contabilidade tudo registra, enfim, que não haveria razão para o lançamento.

Novamente encontramos o vício da falta de comprovação, já apontado pela primeira instância.

Observo que o Relatório Fiscal indica que " Os valores estão discriminados no anexo RL".

Relatório Fiscal:

3- Levantamentos lançados nos referidos Autos de Infração:

...

Levantamento - IEI – Serviço Prestado PF período de 01/2007 a 12/2007.

Levantamento - ISI – Serviço Prestado PF Segurado período de 01/2007 a 12 /2007.

Levantamento – FGI – Segurado fora GFIP período 01/2007 a 07/2007.

4- Detalhamento dos fatos geradores

...

4.2-(IEI e ISI)

Remunerações pagas pela autuada a prestadores de serviço autônomos, pessoas físicas, constantes em lançamentos contábeis no período de 01 a 12/2007 sem declaração em GFIP-

Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e o respectivo recolhimento em Guia da Previdência Social - GPS.

4.2.1- Todos os fatos e valores aqui mencionados foram apurados mediante exame dos lançamentos contábeis assentados nos livros Diários e Razão do período de janeiro a dezembro de 2007, dentre outros documentos citados.

4.2.2- Os valores estão discriminados no anexo RL.

4.3 (FGI)

Remunerações pagas a empregados constantes nas folhas de pagamento, mas não declarados em GFIP .

4.3.1 Os valores estão discriminados no anexo RL.

Entendo não ser possível concordar com a recorrente sem ter elementos mais consistentes (provas).

SELIC - SÚMULA

Quanto à aplicação da taxa SELIC nos juros moratórios, verifica-se que essa é uma questão sobre a qual o CARF possui decisões reiteradas e, por essa razão foi editada Súmula, cuja observância é obrigatória para estes conselheiros. Abaixo apresento a Súmula número 4.

“Súmula nº 4 do CARF: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

MULTAS

Neste processo, conforme descrito no relatório acima, temos 3 autuações, sendo que a multa aplicada não é a mesma em todas autuações:

- 37.369.180-7 - contribuição da empresa, somente multa de ofício;
- 37.369.181-5 - contribuição dos segurados, somente multa de ofício;

- 37.369.182-3 - contribuição para terceiros, somente multa de mora.

Analisarei de forma separada, iniciando com a multa de ofício e após, a multa de mora.

Multa de ofício:

A recorrente questiona a multa de ofício, entendendo-a excessiva, com características de confisco.

Entendo haver vício na aplicação da multa de ofício.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. 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.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento, 12/2008, surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

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.

Por essa inexistência à época dos fatos geradores, até a competência 11/2008 (aqui todos fatos geradores referem-se ao ano 2007), entendo que a multa de ofício não poderia ser aplicada

Entendo ser esse motivo suficiente para determinar sua exclusão do lançamento.

Multa de mora:

A recorrente fala em "*reduzir a multa ao percentual previsto no art.59, da Lei 8.838/91, de 20% (vinte por cento).*"

Registro que a citada Lei nº 8.838 é de 27 de dezembro de 1993 e tem como escopo autorizar o Poder Executivo a abrir, em favor do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, crédito suplementar no valor de CR\$295.465.682,00, para os fins que especifica.

A limitação da multa a 20% foi introduzida na legislação previdenciária para a multa de mora pela MP 449, convertida na Lei nº 11.941/09.

Interpreto o recurso como se à multa de mora se reportasse.

A multa de mora aplicada (exclusivamente para a autuação 37.369.182-3 - contribuição para terceiros), teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.

Abaixo apresento trecho do Relatório Fundamentos Legais do Débito:

Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais

601 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 - Competências : 01/2007 a 12/2007

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redacao dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdencia Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e "c"; paragrafos 2. ao 6. e e 11, e art. 242, paragrafos 1. e 2. (com a redacao dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CALCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGACAO VENCIDA, NAO INCLUIDA EM NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO: 8% dentro do mes do mes de vencimento da obrigacao; 14%, no mes seguinte; 20%, a partir

do segundo mes seguinte ao do vencimento da obrigacao; PARA PAGAMENTO DE CREDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO: 24% em ate 15 dias do recebimento da notificacao; 30% apos o 15. dia do recebimento da notificacao; 40% apos a apresentacao de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, ate quinze dias da ciencia da decisao do Conselho de Recursos da Previdencia Social - CRPS; 50% apos o 15. dia da ciencia da decisao do Conselho de Recursos da Previdencia Social - CRPS, enquanto nao inscrito em Divida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CREDITO INSCRITO EM DIVIDA ATIVA: 60%, quando nao tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, apos o ajuizamento da execucao fiscal, mesmo que o devedor ainda nao tenha sido citado, se o credito nao foi objeto de parcelamento; 100% apos o ajuizamento da execucao fiscal, mesmo que o devedor ainda nao tenha sido citado, se o credito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPOTESE DAS CONTRIBUICOES OBJETO DA NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTACAO DESSE DOCUMENTO, SERA A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO)

Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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.

Processo nº 15504.722125/2012-32
Acórdão n.º **2201-002.963**

S2-C2T1
Fl. 10

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, limitando-a a 20% e pela exclusão da multa de ofício.

Carlos Alberto Mees Stringari