



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

Processo nº 15504.725541/2012-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.212 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. PARCELAS DIVERSAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
Recorrente SAMARCO MINERACAO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ISENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPLEMENTAÇÃO DE AUXÍLIO-DOENÇA.

As disposições legais sobre a isenção de contribuições previdenciárias nas hipóteses de complementação do auxílio-doença condicionam o benefício à extensão à totalidade de empregados e dirigentes. O fato da interpretação da outorga de isenção ter de ser literal (artigo 111 do CTN) não implica a desconsideração de seu verdadeiro sentido. Se uma norma isentiva visa incentivar a concessão de um benefício de cunho social, o que se impede é a sua concessão de forma individualizada ou discriminatória. Se a diferenciação se deu entre situações em que a própria legislação social prevê um tratamento distinto, como na hipótese de contratação precária, a exclusão não se faz em ofensa à regra de isenção. Alínea *n* do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

MATERIAL ESCOLAR. KIT ESCOLAR. PRESTAÇÃO "IN NATURA". HABITUALIDADE NÃO CARACTERIZADA. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de material escolar "in natura" aos segurados empregados, desde que não caracterizada a habitualidade, não integra a base de cálculo previdenciária.

VALE-LIVRO. CESTA DE NATAL. CARTÃO MAGNÉTICO. INCIDÊNCIA.

O valor disponibilizado à parte dos segurados empregados, por meio de cartão magnético, destinado à aquisição de livros e material escolar ou de cestas de natal, ainda que não caracterizada a habitualidade, integra a base de cálculo previdenciária.

BOLSAS DE ESTUDOS. REEMBOLSO. EDUCAÇÃO SUPERIOR. EXCLUSÃO DE PARTE DOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. AVALIAÇÃO DO CASO CONCRETO. NÃO INCIDÊNCIA.

Avaliado o caso concreto à luz da legislação aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano de 2008, as despesas relativas a reembolso de educação superior aos segurados empregados, quando comprovadamente se referem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, mesmo que excluídos do benefício os menores aprendizes, os empregados contratados por prazo determinado e os empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho, não integra a base de cálculo previdenciária.

PRÊMIO POTESTATIVO. EXTENSÃO A TRABALHADORES E TERCEIROS.

Pagamentos condicionados à potestatividade da empresa não integram o contrato de trabalho e, conseqüentemente, não constituem remuneração ou rendimento do trabalho.

PROGRAMA DE LUCROS OU RESULTADOS. VALOR EXCEDENTE AO ESTIPULADO NO ACORDO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de valores a segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais, a título de participação nos lucros ou resultados, excedente ao estipulado no instrumento de negociação firmado entre a empresa e a comissão representativa dos empregados, integra a base de cálculo previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio "tempus regit actum", devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, em atenção ao princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c', do CTN sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

INCIDÊNCIA OU NÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO DA MATÉRIA. REPERCUSSÃO IMEDIATA AO CONTRIBUINTE E NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Deve ser conhecido o recurso voluntário quanto ao questionamento específico da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que incidente a partir da impugnação ao lançamento apresentada pelo contribuinte, independente de ser verificada a sua cobrança no momento da exigência dos débitos após os julgamentos de primeira e segunda instância, ou mesmo ao final do processo administrativo fiscal, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

LEI TRIBUTÁRIA. MAJORAÇÃO DA MULTA PELO DECURSO DO TEMPO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

(Súmula Carf nº 2)

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre controvérsias referentes à representação fiscal para fins penais elaborada pela fiscalização.

(Súmula Carf nº 28)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, CONHECER do Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros André L. M. Lombardi e Luciana M. P. Barbosa, que não conheciam da matéria referente à exclusão de juros de mora sobre a

multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da matéria. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO quanto ao pedido de exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Quanto ao mérito da referida matéria, restaram vencidos os Conselheiros Theodoro V. Agostinho, Rayd S. Ferreira e Carlos Alexandre Tortato, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato apresentará declaração de voto sobre a matéria; (ii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores relativos à "complementação ao valor do auxílio-doença". Vencidos o Relator e os Conselheiros Arlindo da C. e Silva e Maria Cleci C. Martins. O Conselheiro André L. M. Lombardi fará o voto vencedor; (iii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores relativos ao "Prêmio Campo de Ideias". Vencidos o Relator e o Conselheiro Arlindo da C. e Silva. O Conselheiro André L. M. Lombardi fará o voto vencedor; (iv) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores relativos à "Bolsa de Estudo". Vencido o Conselheiro Arlindo da C. e Silva; (v) Por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO quanto à exclusão dos valores lançados a título de "Vale Livro". Vencidos os Conselheiros Luciana M. P. Barbosa, Theodoro V. Agostinho, Rayd S. Ferreira e Carlos Alexandre Tortato, que davam provimento quanto à referida rubrica; (vi) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores relativos ao "Kit Escolar"; (v) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para que o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória CFL 68 seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Outrossim, o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, formalizada mediante o lançamento de ofício, deve obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, in casu, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em louvor ao princípio "tempus regit actum" inscrito no art. 144 do CTN. Vencidos o Relator e o Conselheiro André L. M. Lombardi, que também davam provimento parcial, mas em menor extensão, restringindo-se a determinar o recálculo das multas quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões determinadas pelo colegiado, para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre: i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%). O Conselheiro Arlindo da C. e Silva fará o voto vencedor quanto à matéria; (vi) Por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO no tocante às demais matérias. Fez sustentação oral a Dra. Maria Isabel Bueno – OAB/SP 11.127.

André Luís Mársico Lombardi - Presidente e Redator Designado

Cleberson Alex Friess - Relator

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

Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 21/04/201

6 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA,

Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 06/04/20

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 15504.725541/2012-92
Acórdão n.º **2401-004.212**

S2-C4T1
Fl. 1.373

Carlos Alexandre Tortato - Redator Designado e Declaração de Voto

Arlindo da Costa e Silva - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Theodoro Vicente Agostinho, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), cujo dispositivo julgou parcialmente procedente a impugnação, para reconhecer a decadência na competência 01/2008, e manter o restante do crédito tributário não decaído. Eis a ementa do Acórdão nº 08-28.697 (fls. 1.229/1.255):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e as pagas ou creditadas as contribuintes individuais.

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADOS.

Entende-se por salário-de-contribuição a base de cálculo da contribuição previdenciária, quantificado pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do trabalhador.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. JUROS. TAXA SELIC.

São devidos acréscimos legais com base em aplicação da taxa de juros SELIC sobre contribuições sociais recolhidas em atraso, conforme artigo 35 da lei nº 8.212/91.

RETROAÇÃO BENIGNA. MULTA DE MORA DE 20%. INAPLICABILIDADE.

Não cabe falar em retroação benigna de multa de mora de 20% prevista no art. 61 na Lei nº 9.430/96 quando comparado ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, visto que a primeira trata do mero atraso

no recolhimento enquanto que este última é fruto de procedimento de ofício do fisco.

PRAZO DECADENCIAL DA LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE Nº 8.

A Súmula Vinculante nº 8, aprovada pelo Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, afastando a decadência decenal para a constituição do crédito tributário-previdenciário.

2. Extrai-se do relatório fiscal que o processo administrativo é composto por 3 (três) autos de infração (AI), compreendendo o período de 01/2008 a 12/2008, assim formalizados (fls. 38/74):

- i) **AI nº 37.378.470-8**, referente às contribuições previdenciárias da empresa, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados (fls. 4/19);
- ii) **AI nº 37.378.471-6**, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos: FPAS 507 - Código 0065 - e FPAS 540 - Código 0129 (fls. 20/35); e
- iii) **AI nº 37.378.469-4** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias - Código de Fundamentação Legal - CFL 68 (fls. 3).

2.1 Quanto às obrigações principais, expõe a fiscalização que o crédito tributário decorre da incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a segurados empregados a título de:

- i) participação nos Lucros ou Resultados (PLR), em desacordo com a legislação específica, nas competências 02 a 04/2008 e 07/2008 (Levantamento Fiscal: P1 e P2);
- ii) complementação ao valor do auxílio-doença, nas competências 01 a 12/2008 (Levantamento Fiscal: C1 a C6);
- iii) auxílio escolar, sob a forma de material escolar e vale livro, nas competências 01 a 03/2008, 11/2008 e 12/2008 (Levantamento Fiscal: A1 a A3);
- iv) bolsa de estudo, nas competências 01 a 12/2008 (Levantamento Fiscal: B1 a B5);
- v) cesta de natal, mediante crédito eletrônico, na competência 12/2008 (Levantamento Fiscal: N1 e N2); e

vi) prêmio "campo ideias", em contrapartida de ideias apresentadas que contribuam para os objetivos da empresa, nas competências 01 a 12/2008 (Levantamento Fiscal: II a I5).

2.2 Quanto ao período até 11/2008, para fins de aplicação da multa mais benéfica, consoante alínea "c" do inciso II do art. 106 do da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), foram comparadas, por competência, as multas previstas na legislação da época da infração e aquelas implementadas pela legislação superveniente, introduzida pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

3. O contribuinte foi cientificado pessoalmente da autuação em 18/2/2013, por meio de procurador constituído, conforme fls. 3, 4 e 20, e impugnou a exigência fiscal (fls. 658/712).

4. Intimada da decisão de piso em 2/6/2014, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, segundo fls. 1.262, a recorrente apresentou recurso voluntário em 1º/7/2014, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 1.265/1.313).

i) regularidade dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados, por atenderem aos requisitos legais;

ii) as verbas pagas a título de complementação ao auxílio-doença, de auxílio escolar e bolsa de estudo não possuem natureza salarial, abrangem todos os empregados e decorrem de instrumentos coletivos de trabalho;

iii) os pagamentos realizados a título de cesta de natal e de prêmio "campo ideias" não possuem natureza salarial, pois não houve qualquer tipo de contraprestação ou habitualidade;

iv) há necessidade de revisão do critério adotado para a retroatividade benigna, aplicando-se a multa estabelecida no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, limitada a 20% (vinte por cento), por ser a legislação atual mais benéfica ao contribuinte;

v) há ilegalidade da progressão no tempo do percentual da multa de mora, tal como constava na redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, por assumir a função compensatória (que é própria e exclusiva dos juros de mora), o que acaba por configurar "*bis in idem*";

vi) na hipótese de manutenção da autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a multa aplicável é aquela prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, que é mais benéfica ao contribuinte e substituiu a penalidade veiculada pelo antigo § 5º do art. 32 da mesma Lei;

vii) é indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic); e

viii) a formalização de representação fiscal para fins penais é incabível, diante da ausência de fundamento legal e jurídico para tanto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

5. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

6. Denominando de questões preliminares, suscita a recorrente incorreções no montante das multas aplicadas, inclusive quanto à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, insurgindo-se também contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e a formalização da representação fiscal para fins penais.

7. Nada obstante, por não prejudicarem a apreciação do mérito, tais argumentos podem ser examinados depois do direito material controvertido. Inclusive, no que tange à multa, a análise das razões recursais expostas pela recorrente apenas será necessária acaso mantido o crédito tributário principal.

8. De sorte tal que deixarei o enfrentamento de tais pontos para a parte final do meu voto.

a) Campo de incidência das contribuições previdenciárias

9. Antes de adentrar ao exame específico dos pagamentos efetuados pela recorrente, é fundamental expor meu ponto de vista sobre a delimitação do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

10. Não custa lembrar que as contribuições apuradas pela fiscalização e devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos definidos em lei, decorrem do lançamento reflexo em relação às contribuições previdenciárias. Vale dizer, as exações incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social.

11. Pois bem. Tratando de financiamento da seguridade social, o art. 195 da Constituição da República de 1988 (CR/88) estabelece como fonte de custeio, dentre outras:

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:

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;

(...)

11.1 Ao mencionar a expressão "demais rendimentos do trabalho", o texto constitucional reproduz um conceito abrangente para a base econômica e torna possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sobre parcelas que escapam à folha de salários do trabalhador, embora destinadas igualmente a retribuir o labor prestado.

11.2 Além disso, verifica-se, do dispositivo transcrito, que a base econômica não se restringe às definições de salário e remuneração na seara trabalhista. Embora muito se assemelhem, com forte interligação, não se confundem, pois a contribuição para a seguridade social pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e quaisquer outros rendimentos do trabalho.

11.3 É certo que as alterações no conceito de salário e remuneração levadas a efeito pela legislação trabalhista, especialmente por meio da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, influenciam o direito previdenciário. Na parte do custeio, todavia, não poderá determinar nem criar hipótese de exclusão tributária, sob pena de violar os princípios mais elementares da tributação.

12. A seu turno, a CR/88 também expõe a relevância da habitualidade dos pagamentos para a inclusão na base de cálculo da contribuição para a seguridade social e, por consequência, repercussão em benefícios previdenciários. Nesse sentido, a redação do § 11 do art. 201:

Art. 201 (...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

(...)

12.1 De acordo com os princípios securitários, o benefício previdenciário possui característica de substitutividade dos rendimentos do trabalhador quando em inatividade ou impossibilidade temporária de exercer a atividade laboral. Por isso, a preocupação do constituinte no sentido de a lei não retirar da base de cálculo valores percebidos de maneira habitual pelo segurado.

12.2 Aparentemente, a menção do texto à incorporação ao salário do trabalhador dos ganhos habituais não tem como alvo os pagamentos em pecúnia, pois a sua habitualidade converte-os em salário. A intenção é claramente incluir os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

12.3 De qualquer modo, este preceito constitucional não trata de matéria tributária, e sim de previdência social sob a ótica dos benefícios. Embora imponha, como regra, que o pagamento com habitualidade sofrerá a incidência da contribuição previdenciária, não se está dizendo que outros rendimentos decorrentes do trabalho, como bem autoriza a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Carta Política, ainda que não habituais, estariam necessariamente excluídos do custeio da seguridade social.

13. No que tange à instituição das contribuições previdenciárias, cuidou a lei ordinária federal. Transcrevo, nessa prescrição, a redação do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

(...)

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; (grifou-se)

(...)

14. Como se vê, a habitualidade restringe-se somente aos ganhos sob a forma de utilidades, denominados "in natura". Não há menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, sejam eles habituais ou não, por liberalidade ou ajustados contratualmente.

15. Diferentemente da nomenclatura da legislação trabalhista, a legislação previdenciária utiliza a expressão "destinados a retribuir o trabalho", em detrimento de "contraprestação do serviço", o que evidencia nitidamente, no âmbito previdenciário, o caráter da remuneração avaliado em função do conjunto do relação laboral, e não simplesmente prestação "versus" contraprestação.

16. Por outro lado, estão excluídas da base de cálculo das contribuições das empresas e dos segurados empregados as parcelas indenizatórias, ressarcitórias e aquelas isentas por força do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estas últimas nos limites e condições ali referidos.¹

17. No caso das isenções, como normas de exceção à tributação, não se admite exegese ampliativa nem restritiva para as mesmas.

18. Exposto assim, passa-se à análise dos pagamentos efetuados pela recorrente, na ordem a seguir disposta.

b) Complementação ao auxílio-doença (Levantamentos C1 a C6)

19. De forma resumida, assim estão formulados a acusação fiscal e os argumentos de defesa:

ACUSAÇÃO FISCAL: para que não se constitua base de incidência de contribuição previdenciária, a complementação ao valor do auxílio-doença deve estar disponível à totalidade de seus empregados, nos termos do inciso XIII do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

Os acordos coletivos somente concedem o direito aos empregados que tenham, no mínimo, 3 (três) meses de trabalho efetivo prestados à empresa, estando excluídos, portanto, os trabalhadores com tempo de empresa inferior a três meses (item 2.2.2, às fls. 47/50).

RECORRENTE: é patente a ausência de habitualidade e caráter contraprestacional dos pagamentos efetuados a título de complementação do auxílio-doença.

A exclusão - aos empregados que tenham sido admitidos no período de até três meses - não pode ser considerada como não extensão à totalidade dos empregados, visto que, na hipótese de contratos de experiência, há uma precariedade dos contratos de trabalho dessa natureza, sendo que o pagamento complementar a esses empregados resultaria em desvantagem demasiada e prejuízo à recorrente (item III.2.3., às fls. 1.285/1.289).

20. Como explicado no tópico precedente, eventual ausência de habitualidade e de contraprestação direta de serviços por parte do segurado empregado não afastam a incidência da tributação sobre pagamentos em pecúnia.

21. De maneira que a complementação ao auxílio-doença paga aos segurados empregados, por resultar de obrigações decorrentes da relação de trabalho, está abrangida no conceito amplo de remuneração estabelecido no inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

22. Devido às regras previstas para cálculo do benefício previdenciário, o valor do auxílio-doença é usualmente inferior ao salário mensal que o segurado recebia no momento do afastamento do trabalho por incapacidade.

22.1 Daí porque o Poder Público, com o propósito de estimular o complemento do benefício do auxílio-doença pelo empregador até o valor que o empregado recebia em atividade, instituiu a isenção dessa parcela, desde que extensiva à totalidade dos seus empregados, nos exatos termos da alínea "n" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzidos no inciso XIII do § 9º do art. 214 do RPS:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 28 (...)

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

(...)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

(...)

RPS, de 1999

Art. 214 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XIII - a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

(...)

23. De fato, a discriminação na concessão do complemento ao valor do auxílio-doença para alguns empregados, em que a empresa diferencia-os de outros que, em princípio, possuem a mesma prerrogativa, caracteriza uma generosidade por parte do empregador vinculada ao contrato de trabalho, acarretando para os agraciados com o benefício um incremento remuneratório derivado desse vínculo laboral mantido com a empresa.

24. Nesse cenário, quanto à situação identificada pela fiscalização, e a despeito das ponderações da recorrente, tenho para mim que a distinção estabelecida por meio dos acordos coletivos é uma forma de restrição odiosa ao benefício e importa em exclusão discriminatória daqueles segurados com menos de três meses de vínculo com a empresa.

24.1 Seja nos contratos a termo seja nos contratos por prazo indeterminado, porquanto não há limitação quanto à modalidade do contrato firmado com o empregado², a fixação do requisito temporal mínimo para acesso à vantagem pecuniária ofertada pela empresa representa uma distinção inaceitável entre trabalhadores que estão em idêntica situação social de risco.

25. Junte-se a isso o fato de que a incapacidade temporária do segurado para o seu labor habitual, em boa parte das vezes, é resultado do grau de risco da atividade econômica exercida pela empresa, a qual expõe com mais frequência o trabalhador a situações incapacitantes.

26. Destarte, a recorrente, ao deixar de conceder a complementação aos trabalhadores com menos de três meses de trabalho efetivo a ela prestado, afasta a isenção supracitada, sendo legítima a tributação sobre os valores apurados pela fiscalização nos Levantamentos C1 a C6.

c) Auxílio escolar (Levantamentos A1 a A3)

27. Resumidamente, assim estão formulados a acusação fiscal e os argumentos de defesa:

ACUSAÇÃO FISCAL: mediante exame da contabilidade, foram constatados gastos a título de auxílio escolar, sob a forma de "material escolar" (kit escolar) - conta 0050413006 - e "vale livro" (cartão magnético) - conta 0050413099, concedidos a parte dos empregados, em cumprimento ao contido em acordos coletivos de trabalho.

Tais valores integram o salário-de-contribuição, não havendo previsão de sua exclusão pela legislação vigente (item 2.2.3, às fls. 51/54).

RECORRENTE: os pagamentos são decorrentes de previsões contidas nos acordos coletivos de trabalho e não possuem caráter remuneratório ou contraprestacional, por estarem desvinculados dos salários, tampouco foram efetuados de forma habitual, por ocorrerem uma única vez durante o ano.

De acordo com os documentos acostados aos autos, os valores são pagos por meio de cartão magnético específico, que somente pode ser utilizado pelos empregados em estabelecimentos cadastrados que comercializem livros e materiais escolares.

Parte dos valores pagos, inclusive, se prestaram à aquisição direta, pela recorrente, de materiais escolares destinados aos seus empregados. (item III.2.4, às fls. 1.290/1.294).

28. Pois bem. Há duas situações distintas, a meu ver.

29. A primeira, diz respeito aos valores relativos ao material escolar, sob a forma de disponibilização de "kit escolar", apurado na conta 0050413006.

29.1 Nessa hipótese, os elementos de prova que instruem os autos revelam a aquisição direta pela empresa do material escolar, tais como apontador, borracha, lápis, caneta, massa de modelar, tesoura, entre outros, conforme indicam as cópias de notas fiscais de fls. 1.145/1.178, juntadas pela recorrente ainda em sede impugnatória, as quais foram confrontadas com os lançamentos contábeis identificados pela autoridade fiscal nas competências 11 e 12/2008 (Anexo VI do relatório fiscal, às fls. 143).

29.2 Tratam-se, portanto, de utilidades voltadas à educação fornecidas pelo empregador ao segurado empregado, exigindo-se o requisito da habitualidade no fornecimento dos bens, para integração à base de cálculo previdenciária.

29.3 No caso concreto, a acusação fiscal não aponta onde estaria a repetição no tempo, a habitualidade, limitando-se a afirmar que tais valores integram o salário-de-contribuição, pois não existe previsão de sua exclusão em lei.

29.4 Torna-se desnecessário constar a exceção no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, porque somente os ganhos habituais sob a forma de utilidades foram incluídos na regra-matriz de incidência das contribuições, consoante depreende-se da leitura do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

29.5 Ressalvo que o requisito de habitualidade poderia despontar pela oferta do "kit escolar" reiterada no tempo, por força da continuidade dos acordos coletivos, mesmo que uma habitualidade em periodicidade anual.

29.6 Entretanto, tal circunstância fática deveria integrar a acusação fiscal, acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à sua comprovação, descabendo qualquer inovação nesse sentido pelo julgador administrativo.

29.7 Dessa feita, cabe decotar do lançamento fiscal a tributação sobre os valores que constam dos Levantamentos A1 a A3, competências 11 e 12/2008, referentes ao "kit escolar", conta 0050413006.

30. A segunda, refere-se aos valores a título "vale livro", apurados na conta 0050413099, importâncias pagas por meio de cartão magnético.

30.1 Diferentemente, aqui entendo que a disponibilização por meio de cartão magnético, mesmo que restrito o uso do plástico a estabelecimentos pertencentes ao comércio de livros e materiais escolares, não equivale ao fornecimento de utilidades ao empregado, denominado de prestação "in natura", assemelhando-se a situação identificada ao pagamento em pecúnia.

30.2 É que o cartão, em que pese trazer facilidades e liberdade de escolha ao empregado, possibilita o desvirtuamento da sua finalidade, na medida em que o beneficiário pode converter o crédito disponível em dinheiro, dada a inviabilidade de controlar a aquisição de livros e materiais escolares exclusivamente para ele e/ou sua família.

30.3 Ademais, a só comprovação de que a importância foi utilizada em um ou mais estabelecimentos credenciados, não assegura o seu correto uso e aplicação, dada a variedade de produtos que são vendidos em livrarias e papelarias, não restritas as vendas apenas a livros e material escolar, ainda mais quando não existe um demonstrativo dos itens comprados (fls. 1.112/1.144).

30.4 Por isso, afastada a concessão "in natura", a ausência de habitualidade do pagamento é elemento indiferente à tributação, nos termos do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, parecendo certo afirmar, por sua vez, que o cartão magnético é ofertado ao empregado a título de vantagem com caráter retributivo, considerando que o trabalhador deixa de desembolsar diretamente a despesa, até o montante fixado, com livros e/ou material escolar.

30.5 Nem mesmo é eventual o pagamento ao empregado, porquanto a palavra "eventual" está associada a um acontecimento incerto, casual, fortuito, imprevisível.³

30.6 Previsto o pagamento em acordo coletivo, tem o segurado empregado conhecimento prévio de que a importância será disponibilizada quando implementada a condição estipulada pelo empregador para recebimento, de maneira que a expectativa criada no curso do contrato de trabalho quanto à certeza do benefício em pecúnia, acaso implementada a condição, caracteriza previsibilidade e afasta a figura da eventualidade.

30.7 Isto posto, neste quesito, relativo aos valores a título "vale livro", apurados na conta 0050413099, não há que se conferir provimento às alegações da recorrente.

d) Bolsas de estudos (Levantamentos B1 a B5)

31. De forma resumida, assim estão formulados a acusação fiscal e os argumentos de defesa:

ACUSAÇÃO FISCAL: mediante exame da contabilidade, conta 0050413003, foram verificados gastos com reembolsos de mensalidades e/ou matrículas referentes a cursos de nível superior - graduação, pós-graduação e MBA - destinados a segurados empregados, cuja concessão de bolsas de estudo obedece a regulamento da empresa.

Desse regulamento, a fiscalização constatou que estão acessíveis à parte dos empregados, excluindo os menores aprendizes, os empregados contratados por prazo determinado e os empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho (exceto aqueles que se afastaram durante a concessão do benefício).

Além disso, os pagamentos relativos à educação superior estão em desconformidade com a hipótese de não incidência prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 (item 2.2.4, às fls. 54/58).

RECORRENTE: a concessão do benefício educacional está vinculada à rígido e detalhado regulamento interno da empresa, que define claramente a necessidade das bolsas de estudo estarem associadas à finalidade de educação específica para a área de atuação do empregado.

As exclusões ao benefício pautam-se em critérios de razoabilidade, de sorte que o empregado contratado por prazo determinado, por exemplo, não está contemplado devido ao tempo de contrato ser inferior ao de eventual curso técnico, graduação e pós-graduação que venha a se matricular.

Portanto, os pagamentos amoldam-se perfeitamente à hipótese de não incidência prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 (item III.2.5, às fls. 1.294/1.302).

32. As utilidades concedidas pelo empregador relativamente à educação do trabalhador, quando pagas de forma habitual, estão no campo de incidência da contribuição previdenciária.

33. Porém, o legislador ordinário institui isenção tributária dessa parcela, condicionando a sua concessão ao preenchimento de alguns requisitos, conforme disposto na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, a seguir transcrita, com a redação vigente à época dos fatos geradores da autuação fiscal:

Art. 28 (...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

(...)

34. Antes de adentrar à questão de fundo, ressalto que manda o art. 111 do CTN⁴ interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção. Contudo, ao afirmar a exegese literal, não quis dizer o legislador impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, tais como o teleológico, histórico e sistemático.

35. Não obstante a terminologia adotada pelo Código, pretendeu o legislador que a interpretação dos dispositivos legais, quanto aos efeitos, opere resultados declaratórios, isto é, sem haver ampliação do seu alcance normativo, ou mesmo restrição de conteúdo.

36. Pois bem. Para a autoridade fiscal e também para o colegiado de primeira instância a recorrente descumpriu duas exigências.

37. A primeira, que o benefício disponibilizado aos segurados empregados, uma vez relacionado à educação superior, está fora do escopo isentivo da alínea "t".

37.1 Não é bem assim. Desde que haja prova hábil e idônea de que os cursos de ensino superior custeados pela empresa estão vinculados às suas atividades, o requisito estabelecido na alínea "t", na redação copiada acima, estará atendido.

37.2 Nesse passo, entendo que está demonstrado e comprovado este requisito para a fruição da isenção pretendida.

37.3 Com efeito, o regulamento da recorrente para a concessão de bolsas de estudos, acostado aos autos na fase de impugnação, é detalhado e rigoroso, prevendo logo no item 4.1 que (fls. 929/944):

"A liberação do reembolso é condicionada a cursos específicos que agreguem valor às áreas de trabalho propiciando o alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos pela empresa".

37.4 Outros trechos, na sequência do documento interno, também são explícitos no sentido de condicionar a concessão do reembolso ao cumprimento do requisito de agregação de valor à área de atuação do profissional ou à importância do curso para o desempenho do empregado na respectiva área de atuação.

37.5 Fazem parte do programa cursos técnicos, tecnológicos, graduação, pós-graduação e MBA. Os cursos de aperfeiçoamento tem carga horária igual ou superior a 180 (cento e oitenta horas).

37.6 Observo, ainda, que as graduações e pós-graduações cursadas pelos empregados, conforme o Anexo VII do relatório fiscal, que contém a relação nominal de segurados beneficiados, incluem engenharia de produção, elétrica, metalúrgica, de minas, administração, direito, gestão de produção e gerenciamento de projetos, entre outras, todas áreas do conhecimento compatíveis com a atividade econômica da empresa e, por consequência, com o propósito de qualificação profissional dos seus empregados (fls. 144/205).

38. A outra exigência, não atendida segundo a fiscalização, diz respeito ao fato de que o acesso ao plano educacional não está disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

38.1 Nesse ponto, o cerne da questão está em determinar se contraria o dispositivo legal reproduzido a exclusão dos menores aprendizes, dos empregados contratados por prazo determinado e dos empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho (exceto aqueles que se afastaram durante a concessão do benefício).

38.2 Penso que não. A exigência da extensividade da concessão a todos os empregados e dirigentes da empresa, para fins de isenção, é essencialmente questão de isonomia, pois o requisito da lei visa proporcionar a que todos os segurados empregados tenham meios para receber educação e progredir na sua qualificação profissional.

38.3. Isonomia, em sua formulação genérica, é tratar de forma igual aqueles que se encontram em situação equivalente e tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

38.4 A regra é a indeterminação da duração contratual, por isso os contratos a termo são exceções na realidade trabalhista, submetendo-se às estritas hipóteses legais, vinculadas a atividades empresarias ou serviços transitórios e ao contrato de experiência de até noventa dias (art. 443, § 2º, da CLT).

38.5 Como bem alerta a recorrente, na maior parte das vezes o prazo do contrato a termo será inferior a do curso técnico, de graduação ou pós-graduação que venha a se matricular, estes últimos com duração de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos.

38.6 Assoma-se a isso o fato de que a concessão de bolsas de graduação e pós-graduação, inclusive MBA, demanda cuidadosa política de planejamento empresarial, análise dos investimentos que estarão envolvidos ao longo do tempo de duração dos cursos e a mínima perspectiva de algum retorno em qualificação profissional dos empregados para as atividades da empresa.

38.7 Para os contratos de experiência de até noventa dias, não se sabe nem se nesse período haverá adaptação do funcionário às regras de trabalho da empresa, sendo que a transformação automática em pacto indeterminado já dará direito ao segurado à participação no plano de educação.

38.8 Parece-me, assim, que a inclusão dos empregados contratados por prazo determinado no programa de educação superior seria uma medida apenas de cunho formal, vazia do ponto de vista prático.

38.9 Quanto às demais exclusões, o menor aprendiz mantém um contrato de aprendizagem, também por prazo determinado, e com características especiais (art. 428, da CLT), ao passo que a concessão inicial de bolsa de estudo ao empregado afastado do trabalho, por doença ou acidente, antes de se aguardar a evolução do seu quadro de saúde e o retorno à atividade laboral, não seria uma decisão razoável considerando a finalidade do plano educacional.

38.10 De modo que enxergo as exclusões estabelecidas pela empresa como não discriminatórias com os empregados não contemplados, pautadas em critérios razoáveis de restrição, condizente com uma interpretação finalística da regra isentiva, e não meramente literal, sem contudo implicar essa limitação o alargamento da hipótese da norma tributária de exceção.

39. É certo que a redação da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, foi alterada pela Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, deixando de exigir como requisito a extensão do benefício a todos os empregados:

Art. 28 (...)

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

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

(...)

39.1 Porém, a alteração não ficou restrita a esse trecho. A lei tributária agora remete expressamente ao contexto normativo da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, a interpretação do significado da expressão "educação profissional e tecnológica de empregados".

39.2 Ocorre que, segundo nosso ordenamento jurídico, a lei tributária tem efeitos prospectivos (arts. 105 e 144 do CTN), embora, excepcionalmente, seja admitida a retroatividade, nas hipóteses de lei expressamente interpretativa e lei tributária penal mais benéfica (art. 106 do CTN).

39.3 Em vista disso, a atual redação não é aplicável ao presente lançamento, posto que posterior à ocorrência dos fatos geradores.

40. Portanto, uma vez cumpridos cumulativamente os requisitos da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, assiste razão à recorrente, devendo ser afastada a tributação sobre os valores que constam dos Levantamentos B1 a B5.

e) Cestas de natal (Levantamentos N1 e N2)

41. Resumidamente, assim estão formulados a acusação fiscal e os argumentos de defesa:

ACUSAÇÃO FISCAL: mediante exame da contabilidade, conta 0050413099, foram verificados gastos com cestas de natal, concedidas a parte dos seus empregados, na competência 12/2008 (salário indireto).

Tais valores integram o salário-de-contribuição, não havendo previsão de sua exclusão pela legislação vigente (item 2.2.5, às fls. 58/60).

RECORRENTE: não há habitualidade nem contraprestação por tal pagamento, que se dá uma vez por ano e sem qualquer obrigatoriedade, por meio de cartão magnético com prazo determinado para uso em determinados estabelecimentos, não

sendo possível utilizá-lo para adquirir bebidas alcoólicas. (item III.2.6., às fls. 1.302/1.303).

42. Por razões semelhantes àquelas alinhavadas quando abordei o "vale livro", a disponibilização do benefício da cesta de natal por meio de cartão magnético não equivale ao fornecimento "in natura", e sim em pecúnia (itens 30.1 e 30.2).

43. Dentre as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, conforme disposto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, encontra-se apenas a alimentação "in natura" fornecida ao segurado, isto é, quando a própria alimentação pronta para consumo é fornecida pela empresa (alínea "c").

44. Os rendimentos que não correspondam a parcelas "in natura", destinados a retribuir o trabalho, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias independentemente de serem ou não habituais.

45. Ainda segundo a fiscalização, as cestas são concedidas a parte dos empregados, o que denota a existência de uma liberalidade por parte da empresa vinculada à relação de trabalho. Decorre o pagamento da parcela de um acontecimento social relevante para o empregador, o qual pode a qualquer momento deixar de pagá-la.

46. De sorte tal que representa para o trabalhador uma remuneração indireta, um ganho patrimonial de caráter retributivo, pelo valor recebido, estando compreendido no conceito legal de remuneração do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

47. Sem razão, portanto, a recorrente.

f) Prêmio "Campo ideias" (Levantamentos II a I5)

48. De forma resumida, assim estão formulados a acusação fiscal e os argumentos de defesa:

ACUSAÇÃO FISCAL: mediante análise das folhas de pagamento, foi constatada a concessão a segurados empregados de valores a título de "Prêmio Campo Ideias", o qual corresponde a uma recompensa (prêmio) em contrapartida de ideias apresentadas que contribuam para os objetivos estratégicos da empresa e tragam benefícios à organização, cujos procedimentos para pagamento foram normatizados internamente pela empresa.

Constituem-se em parcelas integrantes do salário-de-contribuição, porque vincula o seu pagamento diretamente aos objetivos e metas da recorrente, não havendo previsão de sua exclusão pela legislação vigente (item 2.2.6, às fls. 60/63).

RECORRENTE: não subsiste a incidência tributária em razão da total ausência de retributividade e habitualidade de tais pagamentos, cujo programa de recompensa, por sinal, estabelece a participação facultativa de empregados e não empregados.

A ausência de caráter contraprestacional fica evidente pelo fato de que a ideia sugerida pelo empregado poderá ou não ser aprovada pela empresa. E o pagamento só será devido se aprovada a ideia para implementação (item III.2.6, às fls. 1.304/1.306).

49. Analisando as razões expostas pelas partes, em confronto com o regramento e finalidade do Programa "Campo de Ideias", estou convencido de que se trata de um prêmio ofertado aos segurados empregados (fls. 1.179/1.186).

49.1 Na definição de Maurício Godinho Delgado⁵, os prêmios consistem em

"parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstâncias tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa."

50. Infere-se do programa que a empresa estimula a participação de seus empregados na descoberta de ideias que possam levar ao aperfeiçoamento dos processos de trabalho e à criação de inovações no ambiente laboral, sempre com o foco em mudanças implementáveis que tragam benefícios à organização empresarial.

50.1 Motiva-se o trabalho intelectual mediante recompensa, com o oferecimento de um prêmio em dinheiro, que será devido pelo empregador toda vez que a ideia proposta for avaliada e classificada como "implementação aprovada".

51. Nesse cenário, o prêmio tem nítida feição salarial, decorrente do vínculo laboral entre empregado e empregador, como forma de retribuição pelo trabalho executado que cumpra a condição previamente estipulada.

52. Não fica descaracterizada tal natureza jurídica pelo fato de a parcela deixar de ser paga quando não verificadas as circunstâncias que lhe dão ensejo, tendo em conta a vinculação do direito subjetivo a um fator de ordem pessoal do trabalhador.

52.1 Daí porque, em cumprimento a condição prevista no regulamento, não farão jus à retribuição pecuniária tanto o segurado empregado que não apresenta ideias quanto aquele que não tem sua sugestão aprovada para implementação, por não corresponder às expectativas do programa.

53. Como já explicado, estão incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária, segundo o inciso I do art. 22 e o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, todos os valores pagos em pecúnia ao segurado empregado, destinados a retribuir o trabalho, ainda que desprovidos do caráter de habitualidade.

54. O fato de o programa permitir a participação de empregados e não empregados, tais como estagiários e funcionários de empresas terceirizadas, é completamente sem importância, porquanto o que interessa é a natureza da relação jurídica com os segurados empregados da recorrente.

55. Assim, deve ser mantida a tributação sobre os valores que constam dos Levantamentos II a I5.

g) Participação nos lucros ou resultados (Levantamentos P1 e P2)

56. Resumidamente, assim estão formulados a acusação fiscal e os argumentos de defesa:

ACUSAÇÃO FISCAL: mediante exame da escrituração contábil e das folhas de pagamentos, constatou-se o pagamento de valores a diversos segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais, a título de participação nos lucros ou resultados, em montante superior ao devido nos termos do acordo celebrado entre a empresa e a comissão representativa dos empregados.

Está sendo tributado apenas a parcela excedente ao estipulado no acordo, porquanto representa verba não excluída do conceito de salário-de-contribuição (item 2.2.1, às fls. 41/47).

RECORRENTE: não prospera a acusação fiscal, tendo em vista que o plano de participação celebrado atendeu a todos os requisitos legais, conforme admitido pelo próprio agente fiscal.

Não há qualquer vedação legal, na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que impeça a estipulação de metas diferenciadas entre os diversos cargos e imponha limites de valores de participação, o que autoriza pagamentos em montantes distintos aos empregados (item II.2.7, às fls. 1.306/1.313).

57. Entendo que a decisão impugnada, nesse quesito, não merece reforma, pois analisou corretamente o conjunto fático-probatório dos autos e decidiu, de maneira fundamentada e devidamente consignada no acórdão, pela improcedência das alegações do sujeito passivo, ora repetidas na peça recursal.

58. Observo que a recorrente formula em grau de recurso voluntário os mesmos argumentos de defesa, sem acostar aos autos qualquer elemento de convicção que possa infirmar o teor contundente da acusação fiscal, tendo optado por enveredar por uma linha argumentativa conveniente a seus propósitos, porém não condizente com as razões pelas quais o crédito tributário foi constituído pela autoridade fiscal.

59. Como se nota da acusação fiscal, não está em avaliação a existência ou não de regras claras e objetivas, os critérios e as condições para a distribuição da participação nos lucros ou resultados, a concessão diferenciada de valores a setores, cargos ou pessoas, a existência de metas diferenciadas, limites de pagamento nas participações etc.

59.1 Alvo do lançamento fiscal não são as quantias pagas que guardam correspondência com os valores previamente estabelecidos no programa de participação nos resultados, mas tão somente aqueles montantes excedentes aos seus limites, pagos exclusivamente aos segurados ocupantes de funções gerenciais.

60. Inicialmente, a autoridade fiscal explica que os pagamentos efetuados a título de participação aos segurados empregados que não fazem parte de atividades gerenciais seguiram rigorosamente os termos do acordo celebrado e, portanto, não integram o salário-de-contribuição, conforme alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

60.1 Diferentemente, no caso dos cargos gerenciais, em vez de a empresa utilizar o número de salários estabelecido no instrumento de acordo, em função da pontuação total do trabalhador obtida a partir das avaliações de metas coletiva e individual, valeu-se de uma quantidade superior de salários para o cálculo do valor da participação nos lucros ou resultados.

60.2 Com a finalidade de exemplificar os fatos, a fiscalização reproduziu de forma didática, relativamente a um dos diretores da empresa, as etapas do cálculo que demonstram a situação identificada.

60.3 Inclusive, em anexo ao relatório fiscal, a fiscalização juntou planilha que registra nominalmente os beneficiários dos pagamentos a maior, o valor limite da participação a que teriam direito, de acordo com os critérios convencionados entre as partes, montantes recebidos e diferenças entre esses valores (Anexo IV, às fls. 136/140).

61. Portanto, ao afirmar o Fisco, por meio de linguagem de provas, de que houve determinado fato jurídico, caberia ao sujeito passivo demonstrar a inocorrência desse fato alegado, igualmente por meio de provas.

62. Em vista disso, é insuficiente só dizer que cumpriu os limites do acordo, sem refutar quaisquer dos números apurados no lançamento fiscal, com base específica nas regras do acordo, na medida em que os elementos carreados aos autos pela fiscalização apontam indubitavelmente para pagamentos efetuados pela empresa além dos estipulados pelo programa.

63. Tendo em conta o conceito amplo de remuneração contido no inciso I do art. 22 e o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, tais pagamentos em excesso ao acordado entre as partes caracterizam salário, prêmio ou gratificação, destinados a retribuir o ótimo trabalho realizado pelos profissionais, incidindo, em consequência, a tributação sobre essas parcelas.

64. Escapa à tributação, consoante isenção prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, apenas a parcela relativa à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada em conformidade com os critérios e condições definidos na negociação, regulada pela Lei nº 10.101, de 2000, entre a empresa e seus empregados.

65. Logo, mantém-se o lançamento fiscal.

h) Critério de cálculo da multa para aplicação da retroatividade benigna

66. Alega a recorrente que está incorreto o critério utilizado pela fiscalização para aplicar, em relação à multa, a retroatividade benigna da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN (fls. 300/301).

66.1 Por ser a legislação atual mais benéfica ao contribuinte, deveria incidir a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que está limitada a 20% (vinte por cento).

67. Pois bem. São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito da aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei nº 8.212, de 1991.

68. Em que pese todos os bons argumentos, tenho entendido como mais adequado, até o momento, o mesmo critério utilizado pela fiscalização, visto que respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

69. Como se sabe, devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 12/2008.

70. Sob a égide da legislação vigente à época dos fatos geradores da autuação, a não apresentação ou apresentação com incorreções da GFIP, independentemente da existência ou não de tributo a recolher, resultava em imposição de multa com fundamento nos §§ 4º a 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Essa penalidade dizia respeito, portanto, ao descumprimento de obrigação acessória:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento dos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor

mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

(...)

71. Por sua vez, ao se verificar na ação fiscal, além do descumprimento de obrigação acessória, a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, ainda havia o lançamento do crédito tributário, com aplicação da multa então prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja natureza vinculava-se ao descumprimento de obrigação principal:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

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;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

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;

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;

(...)

71.1 Ressalvo, desde já, que eventual "bis in idem" decorrente da majoração dessa multa pelo decurso do tempo, como apontado pela recorrente, é matéria estranha ao contencioso administrativo fiscal, porquanto argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

71.2 Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também os termos refletido no verbete a Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo, assim vazada:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

72. A MP nº 449, de 2008, introduziu uma nova sistemática de multas. A penalidade por incorreção ou omissão nas informações na GFIP passou a ser tratada no art. 32-A, em substituição aos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

73. Já o art. 35-A trouxe para o contexto da legislação previdenciária a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas hipóteses de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, isto é, quando do descumprimento de obrigação principal (não recolher tributo):

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.

74. De sorte que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer um percentual fixo de multa de 75% (setenta e cinco por cento), em seu inciso I, sobre o valor da contribuição não declarada, impõe uma única multa tanto para a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, quanto para a falta de GFIP ou sua apresentação deficiente em relação a essas mesmas contribuições. Transcrevo a literalidade do inciso I do art. 44:

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; (grifei)

(...)

75. É de ver-se que na legislação atual, verificado simultaneamente o descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas às contribuições previdenciárias (não recolher, falta de declaração e/ou declarar com incorreções/omissões), haverá a incidência de apenas uma penalidade, qual seja a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

76. Assim, as multas previstas nos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, restaram substituídas pela multa do art. 32-A da mesma Lei, na hipótese que tenha sido aplicada isoladamente, sem a imposição de penalidade pelo descumprimento da obrigação de recolher a contribuição previdenciária. Somente nesse contexto fático, o que não ocorre nos autos, será cabível tal comparação para fins da definição da norma jurídica mais benéfica ao sujeito passivo.

77. Ao revés, na hipótese de lançamentos correlatos pela falta de pagamento e declaração inexata na GFIP relacionada à contribuição previdenciária, como ora se cuida, a multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e aquela dos §§ 4º e 6º do art. 32 da mesma Lei, foram substituídas por uma única multa (ex vi do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

78. Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 300/301, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre mesmas contribuições, por competência:

a) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e

b) legislação atual: multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação.

79. Nada obstante, devido ao afastamento da tributação sobre determinados valores lançados pela fiscalização, detalhado neste voto, deverá ser feito o cálculo da multa para efeitos da retroatividade benigna, quando da execução do julgado.

79.1 Vale dizer, no que toca às penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, deverá ser reavaliada a situação final mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização.

i) Descabimento da cobrança de juros de mora sobre multa

80. Ao contrário do que expõe a recorrente, não localizei no lançamento fiscal, inclusive nos fundamentos legais do crédito tributário, incidência de juros sobre multa de ofício, mas tão somente juros de mora sobre as contribuições exigidas, o que é devido e permissível por lei (fls. 18/19 e 33/35).

80.1 Em outras palavras, a eventual cobrança de juros de mora sobre multa punitiva não é matéria que compõe a autuação fiscal, o que resultaria, em meu ponto de vista, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

81. Todavia, quando da sessão de julgamento, acabei vencido nesse ponto específico. Uma vez conhecida a matéria pela Turma, passo a análise do mérito.

82. A incidência de juros de mora sobre multas encontra suporte no art. 161 do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

83. O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

83.1 É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

83.2 Completo a avaliação inicial destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

84. Por seu turno, o § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

85. Com o advento da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009, a Lei nº 8.212, de 1991, sofreu alterações significativas. Na parte correspondente aos consectários legais incidentes sobre os débitos decorrentes de contribuições previdenciárias, o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, passou a contar com a seguinte redação:

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.

85.1 A partir da inovação da lei, os débitos em atraso, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, passaram a serem acrescidos de multa e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, adotando-se, desse modo, a regra geral para os tributos federais.

85.2 Lembro que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, está assim redigido:

Art. 61. 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifou-se)

85.3 Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

86. A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no **caput** do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

86.1 Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

86.2 Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

86.3 Ademais, o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

87. Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na taxa Selic, quando não recolhida dentro do prazo.

88. Acrescento, por oportuno, que os juros de mora à taxa Selic incidem igualmente sobre as multas isoladas, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

j) Não cabimento da representação fiscal para fins penais

89. Este colegiado não é competente para se pronunciar sobre controvérsias relativas à representação fiscal para fins penais, consoante posição consolidada no enunciado da Súmula nº 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

90. De qualquer modo, segundo a Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, a tramitação dos autos da representação penal formalizada permanecerá suspensa.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

- a) **excluir** a tributação sobre os valores que constam dos Levantamentos A1 a A3, competências 11 e 12/2008, referentes ao "Kit Escolar", conta 0050413006;
- b) **excluir** a tributação sobre os valores que constam dos Levantamentos B1 a B5, relativos à educação; e
- c) **recalcular** quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões acima mencionadas, as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre:
 - i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e
 - ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%).

É como voto.

Cleber Alex Friess

Voto Vencedor

Carlos Alexandre Tortato, Redator Designado

Do conhecimento da matéria quanto à exclusão dos juros sobre a multa de ofício

Dos debates emanados desta colenda turma, abri a divergência e fui designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento por este colegiado da matéria questionada pelo recorrente acerca da exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em que pese o bem fundamentado entendimento do douto relator, ousou divergir por entender que há, sim, repercussão prática no presente processo com relação à matéria suscitada. Portanto, esta deve ser objeto de apreciação pelos membros desse colegiado, posto que, caso assim não façamos, o contribuinte/recorrente somente poderá se socorrer do judiciário para debater a incidência dos juros (SELIC) sobre a multa de ofício, ao passo que esta já está incidindo sobre os débitos constituídos no presente processo administrativo fiscal a título de multa de ofício.

Reconheço que no momento em que se instaura o contencioso administrativo, qual seja, na ciência do contribuinte da lavratura do auto de infração, não há incidência de juros sobre a multa. Trata-se de conclusão óbvia, já que a multa de ofício nasce somente com a lavratura do auto de infração e dentro do prazo de 30 dias para impugnação e/ou pagamento o contribuinte ainda não se encontra em mora perante à Fazenda Nacional.

Ocorre que, no momento em que apresentada a peça impugnatória suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, inicia-se a incidência dos juros sobre o crédito tributário lançado (principal) bem como sobre a multa de ofício aplicada (a incidência ou não dos juros sobre a multa será tratada na declaração de voto apresentada, já que este conselheiro restou vencido acerca da referida incidência).

Importante destacar, também, que não há descrição específica no Auto de Infração (neste e em qualquer outro processo a que já tive acesso) da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. O que se tem, como sabido, é o arcabouço legal da incidência dos juros via taxa Selic.

Na prática, a incidência dos juros sobre a multa será verificada no trânsito em julgado do processo administrativo, caso o débito tenha sido mantido, ainda que parcialmente, em face do contribuinte, no momento do cálculo do montante devido e a respectiva intimação para pagamento. Ressalte-se que, ainda, é muito comum e de fácil verificação os casos em que o contribuinte tem a sua peça impugnatória julgada improcedente e, quando intimado da referida decisão acompanhada do DARF para pagamento do débito, no cômputo dos juros ali incidentes já se verifica a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, cumulativamente com a incidência desta sobre o montante devido a título de principal.

Assim, não há como se esquivar da referida discussão, trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário, já que desde que apresenta a sua peça impugnatória, bem como tendo sido esta julgada improcedente, os juros de mora estão incidindo também sobre o montante devido a título de multa de ofício, além, é claro, do débito a título de principal.

Não restando dúvidas quanto a esta incidência, hão de ser reconhecidas as razões recursais do contribuinte e apreciada a matéria, sob o risco de se implicar em cerceamento ao direito de defesa e contraditório, já que estar-se-ia deixando de apreciar matéria contestada pela recorrente e com repercussão econômica direta ao patrimônio daquela no curso do presente processo administrativo fiscal.

Por essas razões, entendo que deve ser conhecido o recurso voluntário quanto à discussão acerca da incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que latente a verificação de incidência desta aos débitos em discussão no presente processo administrativo.

Carlos Alexandre Tortato

Voto Vencedor

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado

Complementação do auxílio-doença e Prêmio Campo de Ideias

Complementação do auxílio-doença. Aduz a recorrente que a complementação auxílio-doença atente ao disposto na legislação previdenciária para o gozo da isenção e não há retributividade por não haver trabalho.

O artigo 28 da Lei nº 8.212/91, ao definir o salário-de-contribuição para cada classe de segurado da Previdência Social, estabelece a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Em seu parágrafo 9º, temos diversas regras de não incidência *lato sensu* (ou de não incidência *stricto sensu* e de isenção⁶). A alínea *n* do referido parágrafo estabelece que não integra o salário-de-contribuição "a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa".

Baseado no referido dispositivo, a recorrente deixou de recolher as respectivas contribuições previdenciárias. A autoridade fiscal não adotou o entendimento da recorrente em razão de o benefício de complementação do auxílio-doença não ter sido estendido aos trabalhadores com tempo de serviço não superior a três meses de trabalho, conforme disposto nos Acordos Coletivos de Trabalho.

O que se indaga, então, é se a extensão à totalidade dos empregados requerida pela lei para o reconhecimento da incidência da regra isencional deve ser tomada em seu sentido vulgar, ou seja, qualquer trabalhador excluído faz com que a totalidade dos complementos sejam tidos como salário de contribuição ou se pode haver um critério de discriminação para empregados em situações excepcionais e devidamente consentâneas com outras disposições da legislação social.

É de se advertir que a exclusão prevista nos Acordos Coletivos de Trabalho coincide com o prazo máximo estabelecido pela legislação trabalhista para o contrato de experiência (90 dias - artigo 445, parágrafo único, da CLT) e para o contrato de trabalhador temporário por intermédio de empresa de trabalho temporário (três meses - artigo 10 da Lei nº 6.019/74). Vale dizer, de vínculos potencialmente precários. Essa provavelmente é a razão da exclusão dos trabalhadores com tempo de serviço não superior a três meses de trabalho.

Se do ponto de vista da legislação social a situação está plenamente justificada, sob a ótica tributária-previdenciária, há uma questão a ser enfrentada, referente a compreensão que se tem do artigo 111 do CTN, que estipula que a outorga legal de isenção deve ser interpretada literalmente. Ou seja, estabelece um tipo restritivo de interpretação, vedando, assim, a aplicação dos critérios hermenêuticos de integração da norma, como a analogia e a equidade. Com isso, todavia, não se deve entender que a interpretação jurídica fique presa à literalidade. Lembrando Celso Ribeiro Bastos, na situação do artigo 111 do CTN,

a interpretação não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar.⁷

Assim, em que pese a restrição à ampliação do alcance da norma isentiva, não é defeso perquerir o seu verdadeiro sentido, segundo os demais métodos tradicionais de interpretação do direito, em especial o sistemático e teleológico. Assim, toma-se o termo "literal" apenas como a indicação de uma interpretação "restritiva", vale dizer, a opção pela conclusão de menor abrangência da disposição legal.⁸

Partindo da categorização das isenções em técnicas - que têm por função a definição do próprio campo de incidência - e em próprias (ou de subvenção) - que têm por intuito dar um tratamento diferenciado a determinado grupo de situações -, temos que a isenção referida é *própria* ou *de subvenção* e, assim, objetiva servir de instrumento de intervenção estatal por meio de uma norma tributária indutora, no caso, de concessão de determinado benefício a um grupo dos trabalhadores.⁹

Se é uma norma indutora que visa incentivar a concessão da complementação ao valor do auxílio-doença como um benefício de cunho social, o seu limite - e a que incide a limitação do artigo 111 do CTN - é que o benefício não possa ser individualizado ou discriminatório. Seria individualizado se pago casuisticamente e configuraria situação discriminatória se o tratamento desigual fosse entre iguais. Nessas situações, o benefício perde o seu cunho social e passa a constituir apenas um diferencial contratual de determinados trabalhadores, não tendo o Estado qualquer intenção de estimulá-los.

Como no caso a diferenciação se deu entre situações que a própria legislação social prevê um trato diferenciado (por exemplo, não há aviso prévio no caso do contrato por experiência), não observo tratamento discriminatório.

Por fim, lembro que assim como o dispositivo se refere "à totalidade dos empregados da empresa", o *caput* do artigo 5º da CF, ao estabelecer expressamente o princípio da igualdade, determina que "todos são iguais perante a lei" e nem por isso deixamos de aplicar a definição aristotélica de igualdade, ratificada por Rui Barbosa: "A igualdade consiste tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais". Há enorme diferença entre se interpretar literalmente/restritivamente (artigo 111 do CTN) e se tomar tudo "ao pé da letra".

Portanto, pela razão invocada pela fiscalização e mesmo diante dos respeitáveis argumentos do Relator, ousou discordar para afirmar que não vislumbro descumprimento da condição para o gozo da isenção contida na alínea *n* do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, devendo, assim, a rubrica ser excluída do lançamento.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 183/184 *apud* SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 688.

⁸ Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 741.

⁹ Sobre a classificação das isenções, conforme: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 238 - o autor reconhece que as fronteiras entre ambas as formas de isenção se revelam permeáveis, havendo dispositivos que poderão fazer as vezes de isenção técnica e de isenção própria. Assim, não seriam categorias necessariamente excludentes. *Ibidem*, p. 241.

Prêmio Campo de Ideias. No que se refere ao Prêmio Campo de Ideias, entende a autoridade fiscal que se trataria de uma recompensa (prêmio) em contrapartida de ideias apresentadas que contribuam para os objetivos da empresa (ganho por parte da empresa, em outras palavras), conforme Regulamento de Benefícios - Campo Ideias. Ademais, trata-se de forma habitual, com manutenção de link específico na intranet e de uma estrutura de especialistas responsáveis pela seleção e classificação das ideias, além de especialistas das áreas de segurança e meio ambiente para avaliação dos impactos das ideias.

Alega a recorrente que o Prêmio Campo de Ideias não foi pago de forma habitual e retributiva, mas de forma esporádica, inclusive para não empregados.

Embora sustentado por um Regulamento de Benefícios - Campo Ideias e, portanto, passível de criação de algum grau de expectativa, entendo que não se trata de remuneração ou rendimentos do trabalho, dado o seu caráter potestativo, que torna o ato unilateral de concessão do prêmio uma prerrogativa exclusiva da empresa, que age por meio de seus prepostos que avaliam as sugestões. Portanto, não se trata de verba que se insira ou decorra diretamente do contrato de trabalho, havendo notícia, inclusive, de sua concessão a terceiros. Ora, fosse assim, o pagamento a terceiros deveria ser considerado como remuneração de contribuintes individuais.

Portanto, em que pese os substanciosos argumentos do Relator, entendo que tal rubrica deve ser excluída do lançamento.

André Luís Mársico Lombardi

Voto Vencedor

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado

Multas - Aplicação da retroatividade benigna

I. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Em que pesem as valiosas considerações expostas pelo Ilustre Relator, não comungo *data venia* a tese aviada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, que na aplicação do princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna, prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, pugna pelo comparativo entre a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela MP nº 449/2008, e a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária), como se estas ambas tivessem sido substituídas por aquela multa de ofício, ora estipulada na novel legislação.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculptura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

"Tis but thy name that is my enemy;

Thou art thyself, though not a Montague.

What's Montague? it is nor hand, nor foot,

Nor arm, nor face, nor any other part

Belonging to a man. O, be some other name!

What's in a name? that which we call a rose

By any other name would smell as sweet;

So Romeo would, were he not Romeo call'd.

Retain that dear perfection which he owes

Without that title. Romeo, doff thy name,

And for that name which is no part of thee

Take all myself”.

(William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600)

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

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, ad litteram, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:.

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;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;.

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

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;

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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;.

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Autos de Infração de Obrigação Principal referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2008 a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, de acordo com o art. 144 do CTN, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Auto de Infração de Obrigação Principal, para os fatos geradores ocorridos no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “multa de mora”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias, porém não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “multa de mora”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

***IF** lançamento de ofício **THEN** art. 35, II da Lei nº 8.212/91*

***ELSE** art. 35, I da Lei nº 8.212/91.*

Traduzindo-se do “computês” para o “juridiquês”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A, que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 11.941/2009).

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 20 desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que não 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.
(Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. 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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias encontravam-se assim previstos na legislação tributária:

a) Antes da vigência da MP nº 449/2008, respectivamente, nos incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99;

b) Após a vigência da MP nº 449/2008, respectivamente, nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, os quais, nessa ordem, remetem aos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício THEN art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Não é cabível, portanto, efetuar-se o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), pois estar-se-ia, assim, promovendo a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, in casu, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczk Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, ‘c’, do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96, só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Entendo também não proceder a tese que defende a comparação entre a multa de ofício prevista no art. 35-A com a soma da multa de mora prevista no art. 35, II, e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, todos da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da penalidade mais benéfica ao infrator, visando à aplicação do **Princípio da Retroatividade Benigna** inscrito no art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Não procede, ao meu sentir, a alegação de que a multa pelo descumprimento de Obrigação Principal formalizada mediante Lançamento de Ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, estaria apenando, conjuntamente, tanto descumprimento da Obrigação Tributária Principal lançada quanto a Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a justificar o somatório de multas.

Tratam-se de duas condutas absolutamente distintas, autônomas e independentes, portando cada uma natureza jurídica diferenciada, regramento jurídico diverso, tipificação específica e distinta, e penalidade própria.

Tanto que o Contribuinte pode proceder das seguintes maneiras:

- I) Recolher o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- II) Recolher o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- III) Recolher o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- IV) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- V) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VI) Recolher parcialmente o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- VII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VIII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- IX) Não recolher qualquer tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

A declaração de todos os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP é uma obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei nº 8.212/91. A declaração parcial dos fatos geradores na GFIP (hipóteses II, V e VIII) constitui-se violação à obrigação acessória acima citada, e implica a aplicação imediata da penalidade prevista no §5º do mesmo artigo 32 já mencionado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em

regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

De outro eito, a não declaração dos fatos geradores na GFIP (hipóteses III, VI e IX) também se configura como violação à mesma obrigação acessória assentada no inciso IV da Lei nº 8.212/91, e importa na aplicação imediata da penalidade prevista no §4º do mesmo artigo 32 já citado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

De outro giro, o não recolhimento total ou parcial da Obrigação Tributária Principal (hipóteses IV a IX) configura-se caso determinante para o lançamento de ofício, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 142 do CTN, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, nas hipóteses em que os fatos geradores correspondentes não tenham sido declarados, ou tenham sido declarados de maneira incompleta na GFIP correspondente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ora... A extinção do crédito tributário decorrente de infração a obrigação tributária constitui-se hipótese de anistia, a qual se encontra contida no campo da reserva legal, nos termos do art. 97, VI, do CTN, somente podendo ser concedida mediante lei específica federal (*in casu*) que regule exclusivamente a anistia, ou a correspondente contribuição, a teor do §6º do art. 150 da CF/88.

Código Tributário Nacional

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Constituição Federal de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)

Note-se que de acordo com o disposto no inciso I do art. 111 do CTN, só há que se falar em exclusão de crédito tributário nas hipóteses expressamente previstas na lei específica, o que, convenhamos, não é o presente caso, uma vez que inexistia qualquer previsão no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que exclua o Crédito Tributário decorrente do descumprimento da Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

Código Tributário Nacional

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Merece ser citado que antes da vigência da MP nº 449/2008 pairava uma dúvida na Fiscalização a respeito do procedimento a ser adotado nos casos em que o Contribuinte declarava os fatos geradores nas GFIP, mas não procedia ao recolhimento do tributo devido.

A legislação tributária afirmava que o Crédito Tributário encontrava-se lançado (art. 33, §7º, da Lei nº 8.212/91), contudo, o art. 37 da mesma lei determinava a lavratura do lançamento de ofício, uma vez que restava configurado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições em foco.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a

respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

(...)

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.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

A MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, veio a estabelecer um novo procedimento, na medida em que estatuiu que o lançamento de ofício não seria mais necessário nas hipóteses em que houvesse declaração dos fatos geradores nas GFIP, conforme se depreende da nova redação do citado art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, **não declaradas na forma do art. 32 desta Lei**, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

Portanto, a contar da vigência da MP nº 449/2008, as hipóteses de conduta do Contribuinte passaram a receber o seguinte tratamento por parte da Fiscalização:

I) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Conduta regular. Nada a fazer.

II) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

III) O Contribuinte recolheu o tributo devido e não entregou a GFIP - Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

IV) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

V) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

VI) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

VII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

VIII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Cobrança administrativa do débito correspondente aos fatos geradores declarados e não recolhido, acrescido da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; Lançamento de ofício da parcela não recolhida correspondente aos fatos geradores não declarados, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

IX) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício do tributo devido, acrescido da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, o Lançamento de Ofício somente deve ocorrer nas hipóteses em que não tenha havido o recolhimento do tributo e, cumulativamente, não tenha havido declaração ou tenha havido declaração incorreta dos fatos geradores nas GFIP correspondentes, como assim determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

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 11.941/2009).

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;

Ou seja, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 apenas restringe a lavratura do lançamento de ofício às hipóteses em que não houve recolhimento total ou parcial do tributo devido e, cumulativamente, não se operou a entrega da GFIP ou entregou-se a GFIP com informações inexatas ou omissas.

Não se deslembre que a legislação previdenciária tomou “emprestada” uma norma tributária que havia sido redigida em conformidade com a Legislação Fazendária já preexistente, fato que explica o não casamento perfeito dos termos utilizados em ambos os ramos do Direito Tributário em questão.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravosa ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em

dívida ativa, por ser mais benéfica ao infrator que a multa de ofício de 75% prevista na novel legislação;

b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, será inscrito em Dívida Ativa da União, para subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c", do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, in casu, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c', do CTN.

b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando ser de 01/01/2008 a 31/12/2008 o período de apuração do Crédito Tributário ora lançado, e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, se qualifica como fraude e/ou sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, limitada a 75%, em honra ao princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna, previsto no art. 106, II, 'c', do CTN, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

II. AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em que pesem as valiosas considerações expostas pelo Ilustre Relator, não comungo data venia a tese aviada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, que na aplicação do princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna, prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, pugna pelo comparativo entre a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela MP nº 449/2008, e a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária), como se estas ambas tivessem sido substituídas por aquela multa de ofício, ora estipulada na novel legislação.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144, caput, do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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

Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 21/04/2016

6 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA,

Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 06/04/2016

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:.

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo.

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento..

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou.

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§3 A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era, originariamente, punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Todavia, a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

Nada obstante, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFB nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo não proceder a tese que defende a comparação entre a multa de ofício prevista no art. 35-A com a soma da multa de mora prevista no art. 35, II, e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, todos da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da penalidade mais benéfica ao infrator, visando à aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna inscrito no art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Isso porque não procede, ao meu sentir, a alegação de que a multa pelo descumprimento de Obrigação Principal formalizada mediante Lançamento de Ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, estaria apenando, conjuntamente, tanto descumprimento da Obrigação Tributária Principal lançada quanto o

Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a justificar o somatório de multas.

Tratam-se de duas condutas absolutamente distintas, autônomas e independentes, portando cada uma natureza jurídica diferenciada, regramento jurídico diverso, tipificação específica e distinta, e penalidade própria.

Tanto que o Contribuinte pode proceder das seguintes maneiras:

X) Recolher o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

XI) Recolher o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

XII) Recolher o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

XIII) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

XIV) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

XV) Recolher parcialmente o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

XVI) Não recolher qualquer tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

XVII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

XVIII) Não recolher qualquer tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

A declaração de todos os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP é uma obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei nº 8.212/91. A declaração parcial dos fatos geradores na GFIP (hipóteses II, V e VIII) constitui-se violação à obrigação acessória acima citada, e implica a aplicação imediata da penalidade prevista no §5º do mesmo artigo 32 já mencionado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

De outro eito, a não declaração dos fatos geradores na GFIP (hipóteses III, VI e IX) também se configura como violação à mesma obrigação acessória assentada no inciso IV da Lei nº 8.212/91, e importa na aplicação imediata da penalidade prevista no §4º do mesmo artigo 32 já citado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

De outro giro, o não recolhimento total ou parcial da Obrigação Tributária Principal (hipóteses IV a IX) configura-se caso determinante para o lançamento de ofício, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 142 do CTN, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, nas hipóteses em que os fatos geradores correspondentes não tenham sido declarados, ou tenham sido declarados de maneira incompleta na GFIP correspondente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/03/2011

Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 21/04/2016

6 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA,

Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 06/04/2016

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ora... A extinção do crédito tributário decorrente de infração a obrigação tributária constitui-se hipótese de anistia, a qual se encontra contida no campo da reserva legal, nos termos do art. 97, VI, do CTN, somente podendo ser concedida mediante lei específica federal (*in casu*) que regule exclusivamente a anistia, ou a correspondente contribuição, a teor do §6º do art. 150 da CF/88.

Código Tributário Nacional

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Constituição Federal de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)

Note-se que de acordo com o disposto no inciso I do art. 111 do CTN, só há que se falar em exclusão de crédito tributário nas hipóteses expressamente previstas na lei específica, o que, convenhamos, não é o presente caso, uma vez que inexistia qualquer previsão no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que exclua o Crédito Tributário decorrente do descumprimento da Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

Código Tributário Nacional

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Merece ser citado que antes da vigência da MP nº 449/2008 pairava uma dúvida na Fiscalização a respeito do procedimento a ser adotado nos casos em que o Contribuinte declarava os fatos geradores nas GFIP, mas não procedia ao recolhimento do tributo devido.

A legislação tributária afirmava que o Crédito Tributário encontrava-se lançado (art. 33, §7º, da Lei nº 8.212/91), contudo, o art. 37 da mesma lei determinava a lavratura do lançamento de ofício, uma vez que restava configurado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições em foco.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento

declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

(...)

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.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

A MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, veio a estabelecer um novo procedimento, na medida em que estatuiu que o lançamento de ofício não seria mais necessário nas hipóteses em que houvesse declaração dos fatos geradores nas GFIP, conforme se depreende da nova redação do citado art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)

Portanto, a contar da vigência da MP nº 449/2008, as hipóteses de conduta do Contribuinte passaram a receber o seguinte tratamento por parte da Fiscalização:

X) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Conduta regular. Nada a fazer.

XI) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

XII) O Contribuinte recolheu o tributo devido e não entregou a GFIP - Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

XIII) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

XIV) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

XV) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

XVI) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

XVII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Cobrança administrativa do débito correspondente aos fatos geradores declarados e não recolhido, acrescido da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; Lançamento de ofício da parcela não recolhida correspondente aos fatos geradores não declarados, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

XVIII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício do tributo devido, acrescido da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, o Lançamento de Ofício somente deve ocorrer nas hipóteses em que não tenha havido o recolhimento do tributo e, cumulativamente, não tenha havido declaração ou tenha havido declaração incorreta dos fatos geradores nas GFIP correspondentes, como assim determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, in verbis:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 11.941/2009).

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

Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS. Assinado digitalmente em 21/04/201

6 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA,

Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 06/04/20

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

Ou seja, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 apenas restringe a lavratura do lançamento de ofício às hipóteses em que não houve recolhimento total ou parcial do tributo devido e, cumulativamente, não se operou a entrega da GFIP ou entregou-se a GFIP com informações inexatas ou omissas.

Não se deslembre que a legislação previdenciária tomou “*emprestada*” uma norma tributária que havia sido redigida em conformidade com a Legislação Fazendária já preexistente, fato que explica o não casamento perfeito dos termos utilizados em ambos os ramos do Direito Tributário em questão.

Se nos antolha, portanto, que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, in casu, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Note-se que o princípio tempus regit actum somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, in casu, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea ‘b’ do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS. Assinado digitalmente em 21/04/201

6 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA,

Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 06/04/20

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

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.

Mostra-se flagrante que a alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, ‘c’, do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo descumprimento de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, *in fine*, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 dessa mesma

Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.212, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, in casu, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

Arlindo da Costa e Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato

Divirjo do Relator no ponto específico da incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, consoante as razões que apresento a seguir.

A recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de “multa de ofício”. Entendo que a recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

Art. 61. 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O caput do referido artigo é bastante claro: “**Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]**”. O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos “**a que se refere este artigo**”. Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta “*decorrente de tributos e contribuições*”. Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de

imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

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;

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Portanto, discordo do entendimento do ilustre Relator apresentando as razões pela qual afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

Carlos Alexandre Tortato