



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

Processo nº 15983.001194/2009-68
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.114 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012
Matéria TERCEIROS
Recorrente EMPREENDIMENTOS IRMÃOS ANDRADE DA BAIXADA SANTISTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO A TERCEIRAS ENTIDADES

Toda empresa está obrigada a recolher a contribuição devida aos Terceiros, incidente sobre a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente para os fatos geradores ocorridos até 11/2008, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas às Terceiras Entidades e Fundos, FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados a seu serviço.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 35), constitui fato gerador da contribuição lançada o pagamento de remuneração aos segurados empregados da empresa, e integra o presente lançamento a diferença de contribuição devida e não recolhida às Terceiras Entidades, incidentes sobre valores constantes das folhas de pagamentos e sobre base de cálculo aferida indiretamente, relativa à auxílio alimentação in natura, sem o PAT.

A autoridade lançadora salienta que os valores lançados não foram informados na GFIP e informa que foram apropriadas, como crédito do contribuinte, todas GPS recolhidas, inclusive as de retenção de 11%, cuja relação se encontra no RADA, observando que apenas três das GPS apresentadas foram desconsideradas, quais sejam, uma no valor de R\$ 1.268,29, que foi recolhida em duplicidade no código 2631, pela tomadora, e as outras, ambas no valor de R\$ 4.400,00, referentes aos meses 11 e 12/06, referentes a recolhimentos nesse mesmo código (2631) em nome do contribuinte, sem, contudo, a devida contraprestação em NF/fatura.

Esclarece que, em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, foi empregada a multa mais benéfica na comparação, mês a mês, entre a multa de mora disposta na Lei 8.212/91, art. 35, II, “a” (24% sobre os valores não recolhidos), e a multa de ofício, disposta na Lei 9.430/96, art. 44, inciso I (75% sobre os valores não recolhidos), restando demonstrado que, para todos os meses, a multa anterior é a mais favorável ao contribuinte.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-34.992, da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 1.721), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.737), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega que sua impugnação não foi apreciada em sua totalidade, e que questões de grande relevância não foram observadas pela primeira instância administrativa, que deixou de apresentar nova planilha que pudesse esclarecer ao contribuinte os motivos para a manutenção da penalidade inicialmente imposta, o que configura afronta à Ampla Defesa, na medida em que deixa de indicar com clareza o que ainda estaria irregular.

No que tange ao tema da Cesta Básica, entende que a manutenção da condenação imposta à Recorrente vai na contra mão do que já decide o Poder Judiciário.

Assevera que, consta do Relatório apresentado pela fiscalização, que não teriam sido localizados comprovantes de aquisição de vale-transporte, quando o correto, inicialmente, seria relatar que parte dos comprovantes não teriam sido localizados, pois os

referentes aos meses 09 a 11/06 constam da acusação fiscal relatada, e frisa que os documentos denominados "Entrega de Vale Transporte" indicam que os empregados da recorrente receberam vale-transporte com os regulares descontos para tal finalidade

Insurge-se contra os juros e multa aplicados, argumentando que não foi observada, no caso, a retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN, e que a taxa SELIC é ilegal e inconstitucional

Conclui que é impertinente o envio de Ofício ao Representante do Ministério Público Federal, responsável pelo recebimento da Representação Fiscal para Fins Penais, notadamente porque, no caso em tela, nem mesmo em tese houve ocorrência de irregularidades.

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, no sentido de ser reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento de defesa e, no mérito, para reconhecer as falhas praticadas pela fiscalização, cancelando-se o Auto de Infração ligado ao presente procedimento administrativo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete De Oliveira Barros

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

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada alega nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, argumentando que sua impugnação não foi apreciada em sua totalidade, e que não foi apresentada nova planilha que pudesse esclarecer ao contribuinte os motivos para a manutenção da penalidade inicialmente imposta.

Assevera ainda que o Acórdão guerreado deixou de observar os números contábeis, trocando-os pelas palavras prontas e cerceando o direito da Recorrente de realizar prova contábil, o que deveria ter ocorrido após a indicação de dúvidas contidas no voto que orientou a formação do Julgado, e antes da efetivação deste.

Contudo, não se vislumbra o cerceamento de defesa alegado pela recorrente.

É oportuno esclarecer que o órgão julgador não está obrigado a apreciar toda e qualquer alegação apresentada pela recorrente, mas tão somente aquelas que possuem o condão de formar ou alterar sua convicção.

Tal entendimento encontra respaldo em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aplicada subsidiariamente conforme se depreende do Recurso Especial, cuja ementa transcrevo abaixo:

RESP 208302 / CE ; RECURSO ESPECIAL1999/0023596-7 – Relator: Ministro Edson Vidigal – Quinta Turma – Julgamento em 01/06/1999 – Publicação em 28/06/1999 – DJ pág 150

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA FINS DE PREQUESTIONAMENTO. ADMISSIBILIDADE. REFERÊNCIA A CADA DISPOSITIVO LEGAL INVOCADO. DESNECESSIDADE.

1. Legal a oposição de Embargos Declaratórios para pré questionar matéria em relação a qual o Acórdão embargado omitiu-se, embora sobre ela devesse se pronunciar; o juiz não está obrigado, entretanto, a responder todas as alegações das partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão.

2. Recurso não conhecido.

REsp 767021 / RJ ; RECURSO ESPECIAL 2005/0117118-7 –
Relator: Ministro JOSÉ DELGADO - PRIMEIRA TURMA –
Julgamento em 16/08/2005 - DJ 12.09.2005 p. 258

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO,
OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE
MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL.
ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA
JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA
MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE.

1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que,
desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu
o aresto do valor obtido com a alienação de imóvel.

2. Argumentos da decisão a quo que são claros e nítidos, sem
haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de
fundamentação. **O não-acatamento das teses contidas no
recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe
apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à
lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado
pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131
do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência,
aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender
aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos
declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o
ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida.
Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é
devidamente abordada no aresto a quo. (g.n.)**

Verifica-se que, no caso presente, o Acórdão recorrido demonstra a
convicção do julgador diante dos fatos e argumentos que lhe foram apresentados, seja pela
auditoria fiscal, seja pela autuada.

Não cabe, no caso, a elaboração de uma nova planilha pela autoridade
julgadora, como quer a recorrente, uma vez que o débito foi mantido em sua integralidade pela
primeira instância administrativa, e os valores lançados se encontram discriminados nos
relatórios que integram o AI.

Ao contrário do que afirma a autuada, verifica-se que o Relator do Acórdão
guerreado analisou os argumentos trazidos em sede de defesa, deixando claro porque esses
argumentos estavam sendo afastados, esclarecendo os motivos pelos quais a documentação
juntada aos autos pela recorrente não era suficiente para afastar a exigência fiscal.

Portanto, diferente do que alega a autuada, não havia dúvidas a serem
sanadas, já que o relatório fiscal está claro e preciso, como também em nenhum momento a
autoridade julgadora cerceou o direito de a recorrente realizar prova contábil.

Nesse sentido, não se verifica a nulidade da decisão de primeira instância,
alegada pelo contribuinte.

A recorrente insiste em afirmar, sem comprovar suas alegações, que a
fiscalização deixou de observar que o recolhimento do INSS de sua responsabilidade estavam
inseridos nas retenções das Notas Fiscais emitidas, com obrigação das empresas tomadoras de
serviços.

Todavia, o relatório RADA demonstra que houve, sim, a devida apropriação de todas as guias recolhidas e de todos os valores retidos pelos tomadores de serviços.

A autuada apenas alega, mas não aponta, nos documentos juntados aos autos, onde está o equívoco que, segundo entende, foi cometido pela fiscalização ou quais retenções sofridas em notas fiscais deixaram de ser apropriadas no presente lançamento.

Observa-se que a autuada em momento algum especificou quais seriam as supostas inconsistências nos levantamentos efetuados pela fiscalização, limitando-se a formular alegações genéricas e a postular realização de “prova contábil”, sem a observância dos requisitos legais.

A recorrente poderia ter elaborado uma planilha com a discriminação dos valores retidos e declarados em GFIP e os efetivamente recolhidos por meio de GPS, com apontamento do número de folhas dos documentos, para demonstrar suas alegações.

Porém, não o fez, se limitando a alegar que as divergências apuradas pela fiscalização não existem.

Entretanto, constata-se, da análise da documentação anexada junto à impugnação, que os valores lançados pela autoridade autuante estão corretos.

Verifica-se, da análise das notas fiscais apresentadas pela recorrente, que os valores destacados nas notas fiscais foram devidamente compensados com as contribuições apuradas pela fiscalização.

Dessa forma, sendo o lançamento um ato vinculado, ao constatar a existência de diferença de contribuição devida, incidentes sobre a remuneração dos segurados a seu serviço, a fiscalização lavrou o competente AI, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8212/91

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

O AI foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o Auto de Infração, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Assim, todos os dados necessários para a elaboração da defesa pela recorrente se encontra nos relatórios integrantes do AI.

A autuada demonstra seu inconformismo pelo fato da auditoria fiscal haver formalizado Representação Fiscal para Fins Penais pela ocorrência, em tese, de crime de sonegação contra a Seguridade Social.

Entretanto, cumpre esclarecer que não cabe manifestação a respeito da oportunidade em que a auditoria fiscal deveria efetuar a citada representação, pois o lançamento, objeto do recurso, não guarda qualquer relação de dependência com o possível ilícito praticado.

Ademais, a auditoria fiscal agiu no estrito dever funcional, uma vez que tomou ciência da ocorrência, em tese, de crime de sonegação tipificado no art. 337-A, inciso I, do Código Penal.

Em relação à contribuição lançada incidente sobre o auxílio alimentação *in natura*, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

A autuada afirma que consta do Relatório apresentado pela fiscalização, que não teriam sido localizados comprovantes de aquisição de vale-transporte.

Contudo, tal afirmação não procede, uma vez que em nenhum momento, do relatório fiscal, a autoridade autuante faz referência a auxílio transporte.

Assim, tais matérias são estranhas ao processo sob análise e totalmente impertinentes ao objeto do AI, em discussão, motivo pelo qual não conheço de tais argumentos.

A recorrente insurge-se, ainda, contra os juros e multa aplicados, argumentando que não foi observada, no caso, a retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN, e que a taxa SELIC é ilegal e inconstitucional

No entanto, cumpre observar que, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, “o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo. É oportuno salientar que a utilização da Taxa SELIC para atualizações e

correções dos débitos apurados encontra respaldo no art. 34, da Lei 8.212/91 e a multa encontra-se amparada no art. 35 do mesmo diploma legal, vigente à época do lançamento.

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

Ademais, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tais matérias, por meio dos Enunciados 02/2007 e 03/2007, transcritos a seguir:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Enunciado nº 03:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do débito os valores relativos ao Auxílio Alimentação, por improcedência

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

7/06/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/09/2013 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 01/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

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

Leonardo Henrique Pires Lopes

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - *Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º *A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§ 2º *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do

CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.