



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

**Processo n°** 16095.000495/2007-80  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-002.888 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** TERCEIROS  
**Recorrente** BARDELLA SA INDÚSTRIAS MECÂNICAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/1997 a 30/12/2006

Ementa: DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante n° 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.**

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, pois trata-se de lançamento de ofício.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre pagamento de verbas que a empresa não considerou como sendo base de cálculo da contribuição previdenciária.

**SEGURO DE VIDA EM GRUPO – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao seguro de vida em grupo, contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, conforme entendimento contido no Ato Declaratório n° 12/2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN.

**ABONO ÚNICO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 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, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial, no mérito, para excluir do lançamento, os valores lançados nas competências 01/2003 e 01/2005, a título de Participação de Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora; b) em dar provimento ao recurso, na questão da indenização 45 anos, nos termos do voto da Relatora. Acompanharam a votação por suas conclusões os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes e Marcelo Oliveira; c) em dar provimento ao recurso, na questão do seguro de vida em grupo, nos termos do voto da Relatora; d) 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 negar provimento ao recurso nos demais lançamentos oriundos de PLR, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que davam provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada. Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Processo nº 16095.000495/2007-80  
Acórdão n.º **2301-002.888**

**S2-C3T1**  
Fl. 197

---

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

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições sociais devidas aos Terceiros.

Conforme Relatório da NFLD (fls. 84), o débito apurado se refere a contribuições devidas à terceira entidade, FNDE, incidentes sobre verbas pagas pela empresa a seus empregados, a título de ABONO ESPECIAL, SEGURO DE VIDA EM GRUPO, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS e INDENIZAÇÃO 45 ANOS.

A autoridade lançadora esclarece que a notificada possuía convênio com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE, com recolhimento direto a ele até 12/2006.

Informa que as contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas citadas (parte patronal e SAT/RAT), foram lançadas por meio das NFLDs 37.040.982-5, 37.040.983-3, 37.040.986-8 e 37.040.989-2, cujos relatórios encontram-se anexos.

A empresa notificada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-18.433 da 11ª Turma da DRJ/SPOI, (fls. 167), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo do débito, por decadência, os valores lançados até 11/2001, inclusive, em observância à regra do art. 173, I, do CTN, e deixando de recorrer de ofício dessa decisão, tendo em vista que o valor exonerado não ultrapassar o limite de alçada, em conformidade com o artigo 366, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 186) alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, insiste na necessidade de aguardar o trânsito em julgado das NFLDs 37.040.983-3 (Processo n.º 16095.000499/2007-68), 37.040.986-8 (Processo n.º 16095.000501/2007-071 e 37.040.989-2 (Processo n.º 16095.000494/2007-351), argumentando que a presente infração está calçada nos lançamentos supracitados.

Informa que tais lançamentos, apesar de parcialmente mantidos em primeira instância, foram objeto de Recursos Voluntário pela recorrente.

Em relação à decadência, insurge-se contra a manutenção, pelos julgadores de primeira instância, da competência 12/2001, defendendo que o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado referente à citada competência se iniciou em 01/01/2002, e não em 01/01/2003, como entendeu o julgador.

No mérito, alega que deixou de recolher o salário educação sobre a Indenização por aposentadoria, PLR de Sorocaba e Seguro de Vida pelo fato de a autuada entender que estes pagamentos não são fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Finaliza, requerendo o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, com o acolhimento da preliminar para que o presente processo administrativo seja suspenso até o trânsito em julgado dos processos administrativos decorrentes das NFLDs,

Processo nº 16095.000495/2007-80  
Acórdão n.º 2301-002.888

S2-C3T1  
Fl. 198

37.040.983-3, 37.040.986-8 e 37.040.989-2, uma vez que o resultado destas pode modificar totalmente o valor da presente autuação, e o acolhimento da preliminar de decadência, para que seja excluída da presente peça acusatória o débito da competência de 12/2001, anterior ao exercício de 2002, nos termos do art. 173, I do CTN.

Caso sejam superadas as preliminares, solicita que as decisões das NFLDs, 37.040.983-3, 37.040.986-8 e 37.040.989-2 sejam aproveitadas nesta, uma vez que é os recolhimentos ora em cobro são acessórios ao principal combatidos nas impugnações apresentadas nos respectivos processos, e que seja concedido o direito de proceder à sustentação oral, podendo a intimação para essa finalidade ser endereçada ao patrono da autuada.

É o relatório.



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 deva ser dado provimento ao recurso, pelo fato de o Seguro de Vida em Grupo não integrar o salário de contribuição, independente de haver ou não previsão em convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Da mesma forma, relativamente à verba intitulada INDENIZAÇÃO 45 ANOS, constata-se, pelo Relatório Fiscal da NFLD 37.040.983-3 (fls. 95), que trata-se de verba para ao empregados da empresa com 45 anos ou mais e que tiveram rescindidos seus contratos de trabalho por iniciativa do empregador, e que foi objeto de Convenção Coletiva de Trabalho.

A exemplo do que ocorreu com o Seguro de Vida em Grupo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN também emitiu o Ato Declaratório nº 16/2011, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, 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 abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”,

Assim, como o pagamento em tela se enquadra no conceito de abono único, pois era pago apenas uma vez, quando da rescisão de trabalho, e estava previsto em acordo coletivo, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o pagamento da verba intitulada INDENIZAÇÃO 45 ANOS, por não integrar o salário de contribuição, uma vez que foi pago sem habitualidade.

Com relação ao PLR, reproduzo, a seguir, trecho do voto proferido por esta Conselheira no processo que discute a NFLD DEBCAD 37.040.986-8.

*“Constata-se que restou para análise apenas os valores pagos nas competências 01/2002, 01/2003, 01/2004 e 01/2005, sendo que as competências anteriores foram excluídas do débito pelas autoridades de primeira instância, com a aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN.*

*A fiscalização entendeu que incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR uma vez que constatou que não houve a participação do sindicato da categoria na elaboração do Programa.*

*Já a empresa afirma que sempre convocou o sindicato para participar das negociações, seja por telefone, seja por carta.*

*De fato, verifica-se que a empresa comprovou, nos autos, que adotou, para os PLR dos anos 2002 e 2004, pagos em 01/2003 e 01/2005, respectivamente, medidas com vistas ao cumprimento do disposto no art. 10, I, do CTN.*

*Entendo que a não participação do sindicato nos acordos firmados entre a recorrente e seus empregados para os anos 2002 e 2004 não é motivo suficiente para descaracterizar os PLRs da empresa para aqueles anos e considerá-los integrantes do salário de contribuição, pois os documentos demonstram que a empresa tomou todas as providências necessárias para que a Lei 10.101 fosse cumprida, e não dependia mais da notificada que um representante do sindicato participasse da comissão, que foi formada pelos empregados da empresa com o objetivo de firmar o acordo.*

*O relator do acórdão recorrido bem observou que não há a assinatura do diretor da STIMMMES, Sr. Adilson Faustino, na Ata de Reunião de 05/04/2002 (fls. 234, por meio da qual acordaram pela participação de um representante sindical na negociação do PLR.*

*Porém, constata-se que o presidente do sindicato, Sr Izidio De Brito Correia, após sua assinatura na referida Ata, demonstrando que o Sindicato teve, sim, ciência de que estava sendo convocado para participar do PLR de 2002 da empresa recorrente.*

*Ademais, a carta dirigida ao Sindicato, que, conforme consta dos autos, foi enviada por meio de fax (fls. 235/236), reforçam a convicção de que a empresa recorrente tomou medidas no sentido de convocar o sindicato para as negociações.*

*Da mesma forma, observa-se que as mesmas medidas foram tomadas para o PLR de 2004, pago em 01/2005.*

*Pelos motivos expostos acima, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, os valores lançados nas competências 01/2003 e 01/2005, uma vez que os pagamentos realizados a título de PLR nas referidas competência não integram o salário de contribuição, nos termos da alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91.*

*Entretanto, para os PLRs de 2001 e 2003, pagos em 01/2002 e 01/2004, respectivamente, a empresa apenas alega, mas não prova, que tomou medidas possibilitasse a participação do sindicato nas negociações.*

*Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme seu art. 36:*

*ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

*E o art. 333 do Código de Processo Civil estatuiu que o ônus da prova cabe a quem alega, ou seja, aquele que alega um fato é quem deve provar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.*

*A recorrente faz referência ao entendimento trazido pela Assessoria Jurídica do Ministério do Trabalho e Emprego — MTE, no sentido de que “o sindicato, embora não esteja excluído*

*de integrar o processo de negociação, ocupa lugar de pouco destaque, acentuando que, legalmente, caminhamos no sentido de privilegiar, em matéria de participação nos lucros, a negociação no local de trabalho, pelos próprios interessados”, e de que a não participação do sindicato nas negociações não transforma a verba de participação nos lucros ou resultados da empresa em verbas salariais.*

*Todavia, entendo que o que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.*

*A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.*

*Lei 10.101 estabelece que:*

*Art.2º—A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I-comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II-convenção ou acordo coletivo.*

*Assim, entendo que a não participação do sindicato nas negociações do PLR da empresa implica descumprimento o dispositivo legal transcrito acima.*

*Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos Lucros ou Resultados relativo aos anos 2001 e 2003, foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.*

*E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, nas competências 01/2002 e 01/2004, integra o salário de contribuição.*

*Nesse sentido,*

*Considerando tudo mais que dos autos consta,*

*VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do lançamento, por provimento, os valores lançados nas competências 01/2003 e 01/2005.”*

Assim, da mesma forma que para as contribuições previdenciárias, entendo que deva ser aplicada a mesma conclusão para a contribuição devida ao FNDE.

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja excluído do débito, por provimento, os valores relativos ao **SEGURO DE VIDA EM GRUPO, INDENIZAÇÃO 45 ANOS**, bem como os valores lançados a título de PLR nas competências 01/2003 e 01/2005.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

### **Voto Vencedor**

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 da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, aplicando-se a que seja mais benéfica ao contribuinte.

CÓPIA