



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

Processo nº 16095.000504/2007-32
Recurso nº 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-002.886 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS
Recorrentes BARDELLA SA INDÚSTRIAS MECÂNICAS
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Ementa: DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 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.

REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo trabalhador pela prestação de serviços.

REMUNERAÇÃO INDIRETA – PARTICIPAÇÃO DA DIRETORIA–

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida, incidente sobre a remuneração paga aos seus administradores não empregados.

Incidirá contribuição previdenciária sobre o valor pago pela empresa a seus sócios, a título de “PARTICIPAÇÃO DA DIRETORIA”.

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 negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso voluntário 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 voluntário, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada. Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

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

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 22), o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento efetuado a título de Participação da Diretoria aos contribuintes Individuais a serviço da Empresa, todos pertencentes ao seu quadro de administradores.

Segundo a autoridade lançadora, os pagamentos ou créditos a título de participação dos administradores, regidos pela Lei nº. 6.404/76, integram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias em qualquer caso, por falta de amparo legal de não-incidência.

Informa que as bases de cálculo foram extraídas da Conta Contábil 571.101, e que a empresa adicionou esses valores nos Livros de Apuração do Lucro Real — LALUR, para apuração do IRPJ de cada exercício.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-18.316, da 11ª Turma da DRJ/SPOI, (fls. 131), 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, recorrendo de ofício a este Conselho de sua decisão.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 154), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, traz o histórico sobre a discussão da Recorrente com o INSS sobre a incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o valor dos pagamentos efetuados à diretoria da empresa, concluindo que resta claro que os diretores da Recorrente, como o próprio Ministro a época entendeu, no exercício do cargo tem seus contratos suspensos, não existindo a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, uma vez que não está presente a subordinação jurídica necessária à configuração do vínculo empregatício, previsto no art. 3º da CLT.

Transcreve artigos da Lei 6.404/76 e do seu Estatuto, reafirmando que seus administradores são remunerados pelo serviço prestado, por sua responsabilidade, tempo dedicado as suas funções, competência, reputação profissional e valor dos seus serviços, e que, além da remuneração, a referida lei traz a faculdade de a empresa atribuir a seus administradores participações no resultado da Companhia, o que, segundo entende, demonstra que o pagamento a esse título possui previsão legal e estatutária.

Reafirma que os diretores da Recorrente, no exercício da função, quando empregados, têm seu contrato de trabalho suspenso e que a previsão estatutária da participação

dos diretores no lucro da companhia encontra amparo legal na Lei das Sociedades Anônimas, não restando, portanto, outra alternativa para a autoridade autuante, senão o cancelamento da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

Sustenta que, durante o período objeto do lançamento, todos os diretores da Companhia foram eleitos, conforme comprovam as atas do Conselho de Administração anteriormente juntadas, sendo que o próprio Ministro da Previdência e Assistência Social reconheceu que os diretores da Recorrente têm seu contrato de trabalho suspenso e, portanto, a remuneração a eles paga não constitui fato gerador de contribuições previdenciárias.

Tenta demonstrar que inexistente, nos autos, a comprovação de subordinação jurídica do diretor da sociedade anônima, o que evidencia a inexistência da relação de emprego.

Frisa que, por duas vezes, as NFLD's lavradas sobre a remuneração paga a diretores contra a empresa foram anuladas administrativamente por não ter a fiscalização logrado êxito em comprovar que os diretores eleitos possuem ou mantêm a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Observa que a Participação da Diretoria nos lucros não se confunde com a Participação nos Lucros ou Resultados que, por lei específica, quando instituído pela empresa, tem direito seus colaboradores e o acordo é assinado com a participação obrigatória do sindicato representante da categoria..

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário para que a peça acusatória seja julgada totalmente improcedente, 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.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

Os recursos são tempestivos e não há óbice para o seu conhecimento.

A 11ª Turma da DRJ/SPOI recorre de ofício a este Conselho da decisão que julgou procedente em parte a NFLD lançada contra a empresa BARDELLA SA INDÚSTRIAS MECÂNICAS, excluindo do débito, por decadência, os valores lançados nas competências até 11/2001, pela regra do art. 173, I, do CTN.

De fato, verifica-se que a fiscalização lavrou a presente NFLD com amparo na Lei 8.212/91 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

No caso em tela trata-se de contribuições decorrentes de fato gerador que a notificada não considerava como tal e, portanto, não houve antecipação do tributo, ou seja, lançamento de ofício, aplicando-se, dessa forma, o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional

Dessa forma, assiste razão à primeira instância administrativa em julgar o lançamento procedente apenas parcialmente, tendo em vista que parte dos valores foram lançados em competências atingidas pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN, motivo pelo qual conheço do recurso de ofício e nego-lhe provimento.

Em relação ao recurso voluntário apresentado pela recorrente, registro o que se segue.

Constata-se que a empresa não nega que tenha concedido valores a título de Participação da Diretoria aos contribuintes individuais apontados pela fiscalização, todos administradores da recorrente.

Ela apenas tenta demonstrar a inexistência do vínculo empregatício entre tais administradores e a BARDELLA SA INDÚSTRIAS MECÂNICAS e que o pagamento a esse título possui previsão legal e estatutária.

Contudo, a autoridade lançadora deixou claro, no Relatório Fiscal, que os levantamentos objeto da NFLD em discussão se referem aos pagamentos realizados aos contribuintes Individuais a serviço da Empresa, e não a empregados, conforme entendeu de forma equivocada a recorrente.

Portanto, em nenhum momento a fiscalização afirmou que os beneficiários dos pagamentos em tela eram empregados da empresa recorrente.

Da mesma forma, ao contrário do que afirma a notificada, o agente notificante não afirmou que o pagamento realizado pela recorrente não possui amparo legal, mas sim deixou consignado, no Relatório da NFLD, que os pagamentos foram efetuados de acordo com o art. 152, da Lei 6.404/76.

O que a autoridade fiscal demonstrou é que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação da Diretoria integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, por falta de amparo legal de não-incidência.

De fato, a distribuição de lucros dos administradores não empregados das Sociedades Anônimas está prevista na Lei 6.404/76 que, em nenhum momento, isenta os valores pagos a esse título da tributação previdenciária.

E como, conforme art.111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não há como acolher a alegação da recorrente de que o lucro distribuído aos administradores não empregados da S.A não integram o salário de contribuição.

A previsão legal para o lançamento é o art. 28, inciso III, da Lei 8.212/91, que estabelece que:

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

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º".

O art. 201, do Decreto 3.048/99, estabelece que:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I (...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

(...)

A própria CF/88 estabelece, na letra "a", I do art. 195, que a contribuição a cargo das empresas incide sobre "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**" (grifei).

Cumprе observar que a condição de se tratar ou não de remuneração não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento remunerar ou não seu administrador.

Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica. A Constituição é clara ao dispor que os rendimentos pagos a qualquer título integram o salário de contribuição previdenciária.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que o pagamento em tela realmente se amolda ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entenderam a fiscalização e os julgadores de primeira instância administrativa.

A notificada entende que, por não ter vínculo empregatício, o pagamento de verba intitulada "Participação da Diretoria" aos seus administradores não configura fato gerador da contribuição previdenciária.

Contudo, o pagamento de remuneração a contribuintes individuais, sem vínculo empregatício com a fonte pagadora, é fato gerador da contribuição previdenciária.

A IN 03/2005, estabelece que

Art. 65. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

I - em relação ao segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada;

II - em relação ao empregador doméstico, a prestação de serviços pelo segurado empregado doméstico, a título oneroso;

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;(grifei)

Art. 66. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado:

(...)

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

Portanto, o pagamento de remuneração dos administradores da recorrente, na condição de contribuinte individual é fato gerador do tributo.

E sendo o lançamento um ato vinculado, e não sendo facultado ao servidor público eximir-se de aplicar a lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador e o descumprimento de obrigação principal, lavrou a competente NFLD, em observância à legislação que rege a matéria.

Quanto às alegações de que o Auditor Fiscal descumpriu o contido no Parecer/CJ/nº 2060/2000, cumpre observar que o referido parecer trata de cobrança de

contribuições incidentes sobre pagamento de remuneração de diretor empregado, o que, conforme amplamente exposto acima, não é o caso dos presentes autos.

Da mesma forma, conforme informado no voto condutor do acórdão recorrido, as NFLDs citadas pela recorrente ou foram baixadas por provimento total de acórdão, ou foram baixadas por liquidação, com o pagamento do crédito remanescente.

Ressalte-se que a notificada não negou tais afirmações em sua peça recursal.

Assim sendo, concluo que a NFLD foi lavrada corretamente, de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o lançamento, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

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

VOTO por **CONHECER** dos recursos de OFÍCIO e VOLUNTÁRIO e, no mérito, **NEGAR-LHES PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, redator.

Da multa aplicada

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

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

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

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

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

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

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.

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