



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

Processo nº 16095.000545/2007-29
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.868 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: AJUDA DE CUSTO
Recorrente METALÚRGICA ROCHA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/12/2005

Ementa: REMUNERAÇÃO - CONCEITO

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

REMUNERAÇÃO INDIRETA – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

SALÁRIO INDIRETO – AJUDA DE CUSTO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

A verba intitulada “Ajuda de Custo”, paga pela empresa em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de Vale Transporte pagos em pecúnia, conforme Súmula nº 60/2011, da Advocacia Geral da União – AGU

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 acessória 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, na questão da ajuda de custo, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso, na questão da Participação dos Lucros e Resultados, nos termos do voto da Relatora; c) em dar provimento ao recurso, na questão da alimentação e do vale transporte, nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão dos abonos, 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 votaram 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 dos empregados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos Terceiros.

Conforme Relatório Fiscal (fls.70), o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de valores e verbas intituladas PLR, Abono, Ajuda de Custo, Vale Transporte em pecúnia, Cestas Básicas, refeição, considerados salários indiretos pela fiscalização, por terem sido concedidos em desacordo com a legislação específica que trata de cada rubrica.

A empresa notificada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-19.291 da 11ª Turma da DRJ/SPOI, (fls. 480), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo do débito os valores lançados indevidamente pela fiscalização, e deixando de recorrer de ofício dessa decisão, tendo em vista que o valor exonerado não ultrapassa 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.

Tenta demonstrar que as diferenças ora apontadas pela Autoridade Fiscal dizem respeito a verbas que não têm natureza salarial e nem se incorporam à remuneração dos beneficiários para quaisquer efeitos, não se constituindo, portanto, base de incidência de contribuição previdenciária.

Afirma que o Vale Transporte foi pago na forma da Lei nº 7.418/85 e Decreto 95.427/87 e que a Ajuda de Custos paga está em conformidade com o art. 457 da CLT, que autoriza pagamento a esse título na ordem de até 50% da remuneração base, sendo certo que a recorrente nunca ultrapassou os 23,7%.

Lembra que a ajuda de custo não se limita ao reembolso pela mudança de endereço de trabalho, mas é aplicada também no reembolso das diárias para viagem, desde que não excedam a cinquenta por cento da remuneração mensal do empregado, que é o caso em tela.

Sustenta que pagou a PLR em conformidade com a convenção coletiva anexada à defesa original, que, embora sem o carimbo do sindicato da categoria, é evidente a sua participação, tendo sido comprovado que foi observado o art. 2º, da Lei 10.101/00, não incidindo, portanto, a contribuição para a Seguridade Social.

Assevera que a participação nos lucros e resultados não é salário, razão pela qual não é base de cálculo para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, devendo a presente autuação ser declarada nula.

Reconhece que a Recorrente forneceu as Cestas Básicas, bem como a alimentação, e entende que a mera formalidade da sua inscrição no PAT não pode ensejar tal autuação, pois estava certa que a empresa fornecedora da alimentação havia comunicado tal fato ao PAT.

Entende que não procede a afirmação de que a convenção coletiva não presta como forma de Lei, pois a mesma serve para complementar a CLT, que normaliza a relação empregado empregador.

Insiste na ocorrência do "*bis in idem*" , argumentando que embora a AI 37.094.657-0 refira-se a falta de apresentação da GFIP, a base de cálculo utilizada pelo agente fiscal é a mesma utilizada neste procedimento, ou seja, a mesma base para cobrança em dobro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento

Da análise do recurso interposto, verifica-se que a empresa não nega o pagamento das rubricas indicadas pela autoridade notificante, mas apenas tenta demonstrar que as diferenças ora apontadas pela Autoridade Fiscal dizem respeito a verbas que não têm natureza salarial e nem se incorporam à remuneração dos beneficiários para quaisquer efeitos, não se constituindo, portanto, base de incidência de contribuição previdenciária.

Porém, o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é “...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,...” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

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

Portanto, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora ou do empregador em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado.

Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Assim, passo a analisar cada rubrica objeto do lançamento.

AJUDA DE CUSTO

A fiscalização constatou que a rubrica era paga mensalmente e sem a comprovação que era decorrente de mudança de local de trabalho.

A recorrente não nega tal fato, mas apenas alega que a Ajuda de Custos paga está em conformidade com o art. 457 da CLT, que autoriza pagamento a esse título na ordem de até 50% da remuneração base, sendo certo que a recorrente nunca ultrapassou os 23,7%, lembrando ainda que a ajuda de custo não se limita ao reembolso pela mudança de endereço de trabalho, mas é aplicada também no reembolso das diárias para viagem, desde que não excedam a cinquenta por cento da remuneração mensal do empregado, que é o caso em tela.

Contudo, a Lei 8.212/91 determina que, para não sofrer incidência de contribuição previdenciária, a ajuda de custo deverá ser paga em parcela única, e em decorrência de mudança de local de trabalho, o que não restou comprovado no caso presente.

A alínea “g”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, estabelece que:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação alterada pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

(...)

*g) a ajuda de custo, **em parcela única**, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação alterada pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97) (gífei)*

Ademais, observa-se, da leitura dos acordos coletivos 2002/2003 e 2004/2005, que tal pagamento tinha a finalidade de reduzir desigualdades sociais e promover o bem estar de todos, não se referindo, portanto, contrariamente ao afirmado pela recorrente, a reembolso de diárias de viagem.

Portanto, a verba paga pela recorrente a título de Ajuda de Custo integra o salário de contribuição, como bem entenderam a fiscalização e as autoridades julgadoras de primeira instância.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

O mesmo raciocínio exposto acima se aplica em relação ao pagamento de verba intitulada PLR. Tal rubrica integra o salário de contribuição pois, conforme consta dos autos, foi paga em descordo com a Lei específica que trata da matéria.

A fiscalização constatou, e comprovou nos autos, que os Programas de Participação nos Lucros e Resultado da empresa não teve a participação do sindicato.

De fato, da análise dos PLRs juntados aos autos, não consta a assinatura do representante do sindicato da categoria (fls 153/158/163).

A fiscalização juntou, ainda, uma Declaração do Sindicato atestando que, de fato, não foram estabelecidos, em acordos coletivos, PLRs para os anos 2002, 2003 e 2004 (fls. 164).

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.

Tal entendimento encontra esteio no Supremo Tribunal Federal que já se pronunciou no sentido de que a negociação requerida para fins da PLR é coletiva, não sendo prescindível a participação do sindicato, consoante ADIn nº 1.361-1 -DTF – TRT 3ª R., 1ª T., RO nº 8.610/96, Rel. Mônica S. Lopes, DJMG 12/10/96, p. 5.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos Lucros ou Resultados 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 notificada em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

Em relação a pagamentos de abonos, constata-se, da análise do Relatório de Lançamentos (fls. 41/42), que foram pagamentos realizados em 03/2003, 03/2004, 12/2004, 01/2005 e 03/2005, sendo que os dois primeiros pagamentos foram intitulados “Abono Único”, e os dois últimos de “Abono Coletivo”.

Verifica-se que tais pagamentos não se referem aos abonos previstos nos acordos coletivos firmados entre o sindicato e a recorrente.

De fato, tomando como exemplo o Acordo Coletivo de 2005 (fls. 94), firmado em 18/03/2005, observa-se que há a previsão de pagamento dos abonos nos dias 05 e 20/04/2005, e o abono objeto do lançamento ora discutido foi concedido em 01 e 03/2005, não tratando-se, portanto, da mesma verba.

O mesmo ocorre em relação aos demais pagamentos.

A fiscalização constatou que tais pagamentos se referem ao PLR da empresa, o que foi confirmado pela própria recorrente em sua defesa.

O disposto na cláusula Sétima dos PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS da empresa corrobora a afirmação de que tais pagamentos se referem, na verdade, ao PLR.

Cláusula Sétima: Do Prêmio de Participação

7.1 - O valor base referente à participação nos resultados será de R\$ 280,00 (

Duzentos e Oitenta Reais).

7.2. O prêmio será pago em uma parcela, até o dia 05/04/2003, como Abono Único

Dessa forma, conforme já amplamente exposto acima, não há amparo legal para a não-incidência de contribuição previdenciária sobre a verba intitulada “PLR” ou “Abono”, paga pela recorrente.

Assim, está correto o procedimento fiscal em incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos pela recorrente a título de abono, como está correta a decisão recorrida em manter tal rubrica no lançamento.

Com relação ao entendimento de que a convenção coletiva produzem efeitos de lei entre as partes, pois a mesma serve para complementar a CLT, que normaliza a relação empregado empregador, vale esclarecer que a doutrina há muito já consagrou a autonomia científica do Direito Previdenciário em face do Direito do Trabalho.

O conceito de salário-de-contribuição não se confunde com o conceito de remuneração retirado do Direito Laboral. Segundo Wladimir Novaes Martinez (Comentários à Lei Básica da Previdência Social), *“O conceito previdenciário de salário-de-contribuição não tem de coincidir exatamente com a definição trabalhista de remuneração ou, com mais razão, com a descrição de salário. Para isso é necessário o tipo legal circunscrever o fato gerador, impondo suas condições”*.

Ademais, os efeitos indenizatórios pactuados em acordos coletivos somente repercutem na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : *“ Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .”* (grifei).

Assim, a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride a garantia constitucional do reconhecimento das convenções e acordos coletivos, prevista no inciso XXVI, art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Em consequência, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91.

E, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento do valor devido, lavrou o competente NFLD, em estrita observância aos ditames legais.

Da mesma forma, não procede o argumento de que a lavratura de AI pela falta de apresentação de GFIP e o lançamento das contribuições por meio da NFLD em tela ria ocorrência de *"bis in idem"*.

VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA

Com relação ao Vale-Transporte pago em pecúnia, é oportuno observar que foi editada a SÚMULA nº 60, em 08 /12 /2011, pela Advocacia Geral da União – AGU, que estabelece:

"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

Considerando que o Decreto 70.235/72 determina que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que seja objeto de súmula da AGU, entendo que deva ser dado provimento ao recurso no sentido de que seja excluído, do débito, os valores relativos ao pagamento de Vale-Transporte em pecúnia.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*

Em relação a essa matéria, 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, a exemplo da súmula da AGU, o disposto no caput do art. 26A também 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.

Pelo exposto e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que sejam excluídos do débito, por provimento, os valores relativos ao VALE TRANSPORTE e AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

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.

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.

Documento assinado digitalmente em 23/07/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Autenticado digitalmente em 23/07/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

3/07/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 15/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 25/07/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 15/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.