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

CÓPIA

Processo nº	19740.000618/2008-08
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-02.504 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de março de 2012
Matéria	SALÁRIO INDIRETO: AJUDA DE CUSTO
Recorrente	ICATU SEGUROS S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/11/2004

AJUDA DE CUSTO.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos no início do contrato de trabalho como incentivo à prestação de serviço em localidade diversa à da residência do segurado. A indenização ajuda de custo visa ressarcir ao segurado das despesas com instalação em localidade diversa à de seu domicílio.

ABONO.

A natureza jurídica das parcelas integrantes da folha salarial é verificada pelas suas origens e características materiais; sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais formalidades adotadas pelo sujeito passivo.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Negado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. A Conselheira Ana Maria Bandeira acompanhou o relator pelas conclusões. Declarou-se impedido o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 27/11/2008. É objeto do lançamento as contribuições ao FNDE incidentes sobre pagamentos a titulo de ajuda de custo que, segundo a fiscalização, foram pagos como incentivo à contratação para prestação de serviço.

Seguem transcrições de trechos do relatório fiscal e do acórdão recorrido:

Relatório Fiscal:

> *No Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD datado de 26/02/2008 foram solicitados os contratos de trabalho relativos a todos os empregados que receberam esta rubrica, buscando comprovar a transferência do empregado nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho, e a motivação da empresa para o pagamento de tal verba.*
>
> *Pela análise dos contratos de trabalho apresentados e pela própria informação prestada pela empresa verificou-se que, em alguns casos, tal verba não foi paga em decorrência de transferência do empregado para localidade diferente da estipulada, como é o caso de Alexandre Henriques Leal Neto, Karsten Steinmetz, Mayte Souza Dantas de Albuquerque, Adriano Arruda de Oliveira e Marcus Loureiro Marinho.*
>
> *Em relação aos empregados citados no item anterior, confrontando a data de admissão com a competência do pagamento verifica-se que este foi feito no mesmo mês ou no mês imediatamente posterior ao da admissão, demonstrando que apesar da nomenclatura dada pela empresa, a ajuda de custo na realidade foi paga com a finalidade de remunerar o empregado pela assinatura do contrato.*
>
> ...

Acórdão:

> *CONTRIBUIÇÃO DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS - EXCLUSÕES LEGAIS*
>
> *São devidas contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos, que possuem a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias, incidentes sobre ajudas de custo pagas em desacordo com a alínea "g" do § 9° do art. 28 da Lei 8.212/91. Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão, integram o salário de contribuição - artigo 28, I, c/c § 9° da Lei 8.212/91 e artigo 214, §§ 9° e 10 do Regulamento de Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99,.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições previdenciárias destinadas a outras entidades ou fundos - FNDE, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, quando não recolhidas pela empresa na época devida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

No confronto entre a data de admissão com a competência do pagamento verificou-se que este foi feito no mesmo mês ou no mês imediatamente posterior ao da admissão dos empregados Alexandre Henrique Leal Neto, Karsten Steinmetz, Mayle Souza Dantas de Albuquerque, Adriano Arruda de Oliveira e Marcus Loureiro Marinho; demonstrando que, apesar da nomenclatura dada pela empresa, a ajuda de custo na realidade foi paga com a finalidade de remunerar o empregado pela assinatura do contrato.

Pela situação fática ficou claro que não se trata de caso em que o empregado tenha sido contratado para prestar serviço em determinada localidade e depois de certo tempo tenha sido transferido para localidade diversa daquela em que iniciou o contrato de trabalho.

As contribuições apuradas não foram declaradas pela empresa em GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, razão pela qual não fez jus à redução da multa de mora prevista no §4° do artigo 35 da Lei 8212/91.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

Do Art 28, §9°, "g" da Lei 8212/91 depreende-se que a ajuda de custo não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias por ser parcela de cunho indenizatório, que tem como objetivo ressarcir o empregado pelos gastos incorridos com a sua mudança de cidade por razões profissionais.

A Impugnante concedeu a ajuda de custo para indenizar as despesas incorridas por trabalhadores que mudaram de residência para que pudessem integrar os seus quadros de funcionários.

De acordo com o entendimento do Auditor, para que a Ajuda de custo pudesse ser excluída do salário de contribuição, a Impugnante deveria contratar um empregado que mora em Fortaleza através da sua filial localizada naquela cidade, para transferi-lo imediatamente para o Rio de janeiro, local onde efetivamente lhe seria oferecida a vaga. Isto porque o simples fato de a Impugnante realizar a contratação diretamente pela matriz no Rio de Janeiro seria suficiente para modificar a natureza da ajuda de custo paga. Tal posicionamento além de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

fugir à razoabilidade, não encontra amparo na legislação previdenciária, posto que o art 28, §9°, "g" da Lei 8212/91 trata apenas da mudança de local de trabalho, não havendo qualquer exigência específica quanto à necessidade de transferência entre estabelecimentos da Empresa, como imposto pela fiscalização.

Para que a ajuda de custo seja excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias basta que a mesma tenha sido paga eventualmente e, ainda, tenha por finalidade indenizar o empregado pelos gastos com a mudança de domicílio.

No caso de ser firmado posicionamento no sentido de que a parcela paga pela Impugnante a seus empregados não se enquadre na definição de ajuda de custo trazida pela legislação previdenciária, independente da denominação que lhe é conferida, tal beneficio não pode ser integrado ao salário de contribuição por ser pago de forma eventual.

Como constatado pelo Auditor, a Ajuda de Custo somente foi recebida pelos funcionários da Impugnante uma única vez durante todo o pacto laboral. Assim, tendo sido concedida em caráter excepcional e eventual, a ajuda de custo não pode ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias por força do disposto no art 28, §9°, V, "j" da Lei 8212/91.

E ainda que:

Em seguida, postula a Recorrente que o lançamento seja adequado a nova redação do artigo 35 da Lei n° 8.212/91 dada pela Lei n° 11.941/2009, para fazer constar a redução dos percentuais de multa, nos termos da fundamentação exposta acima. No mérito, requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar in totum o acórdão recorrido e, consequentemente, cancelar o Auto de Infração n° ... e julgar insubsistente os créditos tributários a ele vinculados.

Por fim, a recorrente noticia e requer que seja processada a sua alteração de denominação para ICATU SEGUROS S.A, requerimento autuado sob nº 19740.000628/2008-35.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto n° 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
>
> *Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do notificado;*
>
> *II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*
>
> *III - a disposição legal infringida, se for o caso;*
>
> *IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

> *Art. 23. Far-se-á a intimação:*
>
> *I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

> *no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*
>
> *II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*
>
> *III - por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

CÓPIA

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

> *Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*
>
> *"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*
>
> *1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*
>
> *2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados ". (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

No mérito

Ajuda de Custo

A recorrente traz como justificativa fática que os pagamentos ocorreram para ressarcir aos segurados recém contratados das despesas incorridas com mudança para localidade diversa daquela onde residiam antes do contrato de trabalho, o que se aproxima do direito laboral previsto nos artigos 469 e 470 da CLT:

> *Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio .*
>
> *...*
>
> *§ 3º - Em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.203, de 17.4.1975)*
>
> *Art. 470 - As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador. (Redação dada pela Lei nº 6.203, de 17.4.1975)*

Mas apenas se aproxima, já que lhe faltam algumas características essenciais. Primeiro porque, ainda no exame do conjunto probatório, constato que a recorrente não trouxe qualquer comprovação de que os cinco segurados indicados pela fiscalização de fato residiam fora do Rio de Janeiro, cidade para a qual foram contratados. De acordo com o artigo 470 da CLT, independentemente do acréscimo previsto no artigo 469 da CLT, é ônus do empregador as despesas com a transferência do empregado que deverão, portanto, estarem devidamente contabilizadas, o que não foi juntado pelo recorrente para sustentar suas razões. Segundo porque, os valores pagos, conforme anexos do relatório fiscal e decisão recorrida, não se sustentam em quaisquer acordos ou mesmo norma interna da empresa. Tanto há valor correspondente a duas vezes a remuneração do empregado como também 7,5 vezes. Pergunta-se: qual o critério para determinação do valor a título de ajuda de custo? Pelas provas trazidas aos autos, a conclusão a que chegou a fiscalização mostra-se mais convincente do que a alegação da recorrente desprovida de provas.

Veja-se que os pagamentos não guardam qualquer semelhança com as regras nos artigos 469 e 470 da CLT: é direito do trabalhador o ressarcimento das despesas resultantes da transferência pelo valor efetivamente gasto e não por um montante arbitrado e, ainda, um acréscimo mensal não inferior a 25% dos salários enquanto mantido na nova localidade.

Abono

Outra questão resulta da alegação de que o pagamento teria sido eventual e por essa razão, independentemente de ser considerado ou não ajuda de custo, não integra a base de cálculo da contribuição.

O artigo 28 da Lei nº 8212/91 ao definir o salário de contribuição dos segurados empregados assim o estabelece:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

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

I - para o segurado empregado e trabalhador avulso a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob forma de utilidade e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador dos serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

§ 9º - não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7) recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Por sua vez o Decreto nº 3.265/99 alterou a redação do artigo 214 dada pelo decreto nº 3048/99, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 214 - Entende por salário de contribuição

(...)

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

(...)

V - as importância recebidas a título de:

(...)

j) os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Por outro lado o artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT ao definir a remuneração do empregado, determina que integram o salário do empregado, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos verifica-se que os abonos possuem natureza salarial e compõem a remuneração do empregado, podendo a lei, é certo, retirar essa natureza dos abonos pagos pelo empregador. É o que prevê o art. 28, §9º alínea "e" item 7, quando diz que não integram o salário de contribuição os abonos **expressamente** desvinculados do salário. Não têm o mesmo efeito as disposições entre as

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

partes formalizadas através de acordos coletivos de trabalho, conforme dispõe o artigo 123 do CTN:

> *Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

A dita "expressa desvinculação" não pode alcançar o caso em tela, em que fruto da livre negociação entre empregador e empregado foi pago a esse último, ainda que em uma única vez, determinado valor imediatamente após a sua contratação.

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

> *Art. 35. Sobre **as contribuições sociais em atraso**, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*
>
> *I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*
>
> *a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
>
> *b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
>
> *c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*
>
> ***II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:***
>
> *a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
>
> *b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
>
> *c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
>
> *d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora**.

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

> *Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*
>
> *Multas de Lançamento de Ofício*
>
> *Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

COPIA

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

> *Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*
>
> *...*

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão[1]:

> *"De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.*
>
> *Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.*
>
> *Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória."*

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *...*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

[1] FALCÃO, Amilcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

> *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.*

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas "a" e "b" não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como conseqüência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

> *Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*
>
> *§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*
>
> *...*
>
> *Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99:*
>
> *Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos)a R$ 63.617,35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:*
>
> *I- a partir de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos)nas seguintes infrações:*
>
> *a)deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

> *b)deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;*
>
> *c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;*
>
> *d)deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;*
>
> *...*

Já quanto à hipótese na alínea "c", o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

> *RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)*
>
> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 –POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.*
>
> *Recurso não conhecido.*
>
> *...*
>
> *O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da* lex mitior *determina que se aplique,* in casu*, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis*:
>
> *"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

> ***Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009***:
>
> *Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*
>
> *Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).*
>
> *...*
>
> *§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*
>
> *Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*
>
> *§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

> *Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

CÓPIA

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 **é necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4° do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

> ***Lei nº 8.212/91***
>
> *Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*
>
> *...*
>
> *II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*
>
> *...*

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Nesse sentido, em reforço dessa diferença conceitual entre multas de ofício e de mora, transcrevo trechos do meu voto no acórdão n° 2402-001.874, de 28/07/2011 que decidiu também pela inaplicabilidade do artigo 44 da Lei 9.430/96 nos autos-de-infração pelo descumprimento da obrigação acessória de declaração em GFIP dos fatos geradores:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n° 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei n° 8.212/91, caso mais benéfica.

...

Ainda quanto à multa aplicada, deve ser aplicada, com fundamento no artigo 106 do Código Tributário Nacional, a regra trazida pelo artigo 26 da Lei n° 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei n° 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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

I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

I – R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos."

***Código Tributário Nacional**:*

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

- é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

- regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

- desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

- reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de "falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo" ou "informações incorretas ou omitidas".

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

*Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento** de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.*

*Comparando com o artigo 44 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão **da falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? Nenhuma. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituiria o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei n° 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

Seção V Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições...

Multas de Lançamento de Ofício Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à "falta de declaração e nos de declaração inexata", parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n° 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei n° 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei n° 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei n° 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a multa de ofício, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei n° 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, conceitualmente multa de ofício e pela sistemática anterior multa de mora. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei n° 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei n° 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

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

Seção IV Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

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 subseqüente 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.

Redação anterior do artigo 35:

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

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

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

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei n° 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

Código Tributário Nacional:

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

...

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."

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.

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

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2° do artigo 32-A:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei n° 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigeram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2°:

Art.291.Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1oA multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinqüenta por cento.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A da Lei n° 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Por tudo, considerando que não houve declaração em GFIP dos fatos geradores, conforme consignado no relatório fiscal e decisão recorrida, deve ser aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, como ocorreu no lançamento.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO