ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.722356/2009-13

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

CÓPIA

Processo nº	10166.722356/2009-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-004.227 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	13 de agosto de 2014
Matéria	SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR)
Recorrente	VIPLAN - VIAÇÃO PLANALTO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

Integra o salário de contribuição a parcela paga pela empresa ao segurado empregado a título de "produtividade", quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

CÓPIA

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativa à parcela desses segurados não descontada e não recolhida aos cofres públicos. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2005 a 12/2008.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), em desacordo com a legislação.

Esse Relatório Fiscal informa, ainda, que os valores foram apurados na escrituração contábil (conta 23012302306043), sendo que os citados pagamentos foram efetuados em periodicidade mensal, conforme consta em planilha anexa, e exemplificado no relatório fiscal (item 13), infringindo assim o disposto no §2º do art. 3º da Lei 10.101/00.

A autoridade fiscal, continuando em sua descrição dos fatos, acrescenta que alem deste fato, a empresa também não observou o disposto no §1º do art. 2º da Lei 10.101/00, pois o mesmo estabelece que deverão constar, no instrumento de negociação da PLR, regras claras quanto à fixação do direito substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Contudo, ao solicitar-se que a empresa apresentasse planilha com a aferição de produtividade, foi informado que este controle não se aplica. Para os anos de 2006 a 2008, informou que entregou CDs com planilha de aferição de produtividade, sendo que os documentos digitais presentes nos CD's não continham informações referentes a aferição.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 24/11/2009 (fls. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. quanto aos pagamentos realizados a título de produtividade, o levantamento não deve prosperar, pois tais pagamentos estão imunes de contribuições sociais conforme texto constitucional (art. 7º, inciso XI) e Lei especial (art. 3º da Lei 10.101/2000);

2. a existência de pagamento em periodicidade inferir a 01 semestre civil não inibe a espontaneidade ou a convenção. Logo, o que é regulamentado pela convenção não é vedado. Uma vez regulamentado, o pagamento restou regular;

3. a empresa pagou a participação nos lucros ou resultados em decorrência da convenção coletiva já apresentada à fiscalização. Eventuais peculiaridades da formalização da participação nos lucros ou resultados da empresa, certamente não desnatura o objeto da convenção coletiva, ou seja, não autoriza a tributação de tais valores.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A lei não estabeleceu condições para os termos da convenção. Isto significa: A convenção é de livre negociação, na forma da lei;

4. somente as remunerações constituem base de cálculo das contribuições sociais, nos termos da legislação vigente, e o texto constitucional desvinculou a participação nos lucros das remunerações. Qualquer tributação de valores relacionados com a participação nos lucros ou resultados constitui excesso de poder, a macular o ato administrativo;

5. o sujeito ativo exige multa de 75%, sendo que existem multas menores conforme disposto no art. 35, inciso II da lei 8.212/91 conforme redação dada pela Lei 9.986/99.

CÓPIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão 03-43.959 da 7ª Turma da DRJ/BSB (fls. 2.605/2.613) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega que a verba paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) não deveria integrar o salário de contribuição (base de cálculo), já que cumpriu a legislação de regência.

Inicialmente, cumpre esclarecer que – conforme o disposto no art. 28, alínea "j", § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000.

> ***Lei 8.212/1991***:
>
> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)*
>
> *§ 9°. **Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente**:*
>
> *(...)*
>
> *j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com a lei específica**; (g.n.)*

Nesse sentido, a Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000:

> *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.*
>
> *§ 1º. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

(...)

§ 2º. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

CÓPIA

Em termos gerais, o pagamento de PLR deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

1. deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Tal negociação pode ser feita através de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo;

2. os instrumentos de negociação devem conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;

3. o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

4. a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano.

Diante do conjunto fático probatório juntado aos autos, faremos uma análise do caso ora evidenciado.

Primeiro, verifica-se que a Recorrente efetuou pagamentos mensais aos segurados da previdência social a título de participação nos lucros e resultados, fatos estes não negados em sua peça recursal.

Contrapõe-se a Recorrente argumentando que obedeceu ao estipulado em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) e às regras previstas na Constituição Federal (art. 7º, XI) e na Lei 10.101/2000.

Data vênia, tal argumento não merece prosperar, eis que a Lei 10.101/2000 estabeleceu critérios específicos para o pagamento a título de PRL. Para tanto, a lei expressamente proíbe o pagamento em periodicidade inferior a 01 semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil (§2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000).

Além disso, diante do quadro fático, evidencia-se que os valores pagos a título de PLR, mensalmente, configuram-se como uma gratificação ou prêmio, eis que a Recorrente concedeu tais valores de forma antecipada e unilateral, desobedecendo a própria Convenção Coletiva de Trabalho que estabelecia regras de aferição de produtividade para a concessão do PLR. Essa periodicidade mensal faz com que a verba titulada de PLR assuma o caráter de **gratificação** (ou prêmio), servindo de complemento ao salário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessa forma, a verba intitulada pela Recorrente de PLR, paga de forma habitual e mensalmente, é flagrantemente uma gratificação atrelada a uma produtividade sem aferição de metas, e, por consectário lógico, configura-se como remuneração vinculada ao salário, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 c/c o artigo 201, §11[1] da Constituição Federal de 1988.

CÓPIA

Lei 8.212/1991:

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

I - para o 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 a forma de utilidades*** *e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Segundo, constata-se que, apesar dos mecanismos de aferição do alcance de metas constarem em instrumento de negociação coletiva, tais mecanismos efetivamente não existiam.

O Fisco solicitou à Recorrente que apresentasse as planilhas com a aferição da produtividade, ou seja, documentos que comprovassem o alcance das metas dispostas no instrumento de negociação coletiva. A Recorrente não apresentou tais documentos solicitados pelo Fisco, sendo que apenas apresentou CD's (anos de 2006 a 2008) que não continham as informações referentes à aferição (metas).

A distribuição dos lucros ou resultados (PLR) exige o alcance de metas, e estas devem ser cumpridas pelos empregados para que façam jus ao recebimento de participação nos lucros ou resultados, fato este não evidenciado nos autos. Com isso, a Recorrente descumpriu a regra prevista no §1º do art. 2º da Lei 10.101/00, já que o instrumento de negociação coletiva deve constar, entre outras: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento – tal como o previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, ou qualquer outro tipo de acordo assinado com os sindicatos –, referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros, que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório (art. 123 do CTN). Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (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.

[1] Artigo 201, §11, CF/1988: Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante do exposto (**primeiro e segundo**) – seja pelo descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 (pagamento mensal, configurando uma gratificação), seja pelo descumprimento do §1º do art. 2º dessa Lei (não comprovação de atingimento de metas) –, os valores pagos a título de PLR devem integrar o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea "j", deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9°, "X" e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 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.

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 da Lei 8.212/1991[2]).

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**.

---

[2] Lei 8.212/1991:
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;
III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:
a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

> ***Lei 9.430/1996***:
>
> *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, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, 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.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece 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.*

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea "a", da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n,)*

.....

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo**.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

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****. (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 9.430/1996:

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;

CÓPIA

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 27/08/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA