



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

Processo nº 10580.728346/2009-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.085 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente GRÁFICA SANTA HELENA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/08/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa quando descumprida regra para distribuição do benefício fixada no instrumento de negociação.

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 limitada a 75%, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, em dar provimento parcial ao recurso para que, sendo mais favorável ao recorrente, seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, vigente à época, limitada a 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal de 17/12/2009 de contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros e resultados da empresa, contribuições para entidades conveniadas. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/08/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade quando os elementos constantes nos autos são suficientes para informar ao impugnante como se chegou aos valores das contribuições lançadas, garantindo o exercício pleno do direito de defesa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI Nº 10.101/2000. INCIDÊNCIA.

A Lei nº 8.212, de 1991, determina de modo expresse que a participação nos lucros e resultados, quando paga em desacordo com a lei nº 10.101, de 2000, sofre a incidência da contribuição previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

De acordo com o Relatório Fiscal do AI, fls. 35 a 40, e com o Discriminativo do Débito – DD, fls. 05 a 07, foram lançadas neste Auto de Infração a contribuição para o Salário Educação (alíquota de 2,5%), a contribuição para o INCRA – (alíquota de 0,2%), a contribuição para o SESC (alíquota de 1,5%) e a contribuição para o SEBRAE (alíquota de 0,3%), todas elas incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados no período de fevereiro de 2005 a agosto de 2008.

O Relatório Fiscal afirma que as contribuições lançadas incidiram sobre a remuneração paga aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR. Segundo o relatório, o contribuinte apresentou os Regulamentos para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos

aos anos de 2004 a 2007. Todos eles foram protocolados no SINTERP/BA em 04/03/2009, ou seja, descumprindo o prazo exigido por lei. Além disso, os acordos não estabeleceram os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como não indicaram as metas a serem atingidas e as regras de aferição. Por esta razão, atribuiu-se à PLR a natureza de parcela remuneratória, incidindo sobre ela as contribuições previdenciárias.

Os principais motivos para a incidência da contribuição foram a ausência de quaisquer metas para recebimento do benefício e algum instrumento de apuração do resultado, além do protocolo intempestivo do instrumento de negociação junto ao sindicato.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

No mérito, afirma que os valores pagos a título de PLR, ainda que descumpridos os requisitos legais, não sofrem a incidência da contribuição. O inciso XI do art.7º da Constituição não é norma jurídica de incidência, mas enunciado que regula sistematicamente a competência tributária da União. A norma infraconstitucional que regula o pagamento da PLR deve regulamentá-la e não restringi-la.

Argumenta que os documentos de formalização de acordos para participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados comprovam que houve uma negociação entre a empresa e os representantes de seus empregados para pagamento da PLR, atendendo ao requisito legal. Neste sentido, afirma que sempre existiram regras para o pagamento de PLR pela empresa e que estas são relacionadas ao crescimento do faturamento da empresa, levando-se em conta a expectativa do mercado publicitário face ao cenário comercial esperado para o ano. Como isto vem sendo feito há mais de dez anos, jamais houve a preocupação por parte da empresa, dos seus empregados ou do sindicato, para que estas regras constassem do acordo de modo detalhado.

Nesta linha, argumenta que, ao final de cada ano-calendário, a gerência da empresa se reúne com o setor financeiro para a demonstração do cumprimento da meta, de modo que seja determinado o pagamento da PLR. Junta atas destas reuniões, bem como planilhas que demonstram como se deu o cálculo da PLR de cada um dos empregados da empresa.

Em seguida, argumenta que o protocolo tardio do acordo junto ao sindicato não pode acarretar a descaracterização da natureza jurídica dos pagamentos realizados a título de PLR, pois o acordo não fixa um prazo peremptório para este arquivamento.

Aduz ainda o impugnante que não houve o pagamento de participação nos lucros e resultados em periodicidade inferior a seis meses. O único caso ocorrido decorreu de fracionamento do pagamento da participação a um dos funcionários, cujo salário era elevado, por ausência de caixa. Assim, ainda que se considera-se a incidência de contribuição em virtude deste fato, somente esta parcela paga em periodicidade inferior poderia ter sido incluída na base de cálculo do lançamento.

Os valores pagos aos empregados são relativos a bônus oriundos da lucratividade da empresa, sendo, por isso mesmo, esporádicos e motivados. Não integram, portanto, o conjunto salarial dos empregados. Os valores pagos amoldam-se à previsão do inciso VII do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e são, por conseguinte, isentos das contribuições previdenciárias. A verdade material deve se sobrepor aos requisitos formais.

Como o pagamento de PLR não constitui fato gerador de contribuição previdenciária, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária. Logo, também não gera a obrigação de declaração na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à previdência social – GFIP. Desta forma, é flagrante a ilegalidade da exigência de multa moratória ou punitiva neste Auto de Infração.

Em seguida, afirma que a multa aplicada colide com os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco, devendo, portanto, ser afastada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

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 nº 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 conterà 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 conterà 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, 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 improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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 e tão pouco se faz necessária a realização de diligência ou perícia, já que os autos estão devidamente instruídos para exame e julgamento:

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.

No mérito

Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

*XI - participação nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;*

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e

- **ganho de produtividade.**

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:

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

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

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas o aumento da lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que foi alcançada esta meta, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como tal parcela remuneratória. Porém, caso seja fixada como meta alguma avaliação do empregado, essa regra deverá ser cumprida.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§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.

No caso, a fiscalização, na análise dos documentos da empresa que sustentam o pagamento do benefício, verificou que a completa ausência de metas a serem cumpridas pelos empregados. O instrumento de negociação, fls. 41 e seguintes, apenas estipula que os empregados têm a garantia de recebimento de valor no mínimo correspondente a 50% de seus salários e que esse valor não integra a remuneração.

A recorrente apresenta cópias de atas das reuniões com autenticação em 2010; portanto, após o encerramento da fiscalização, fls. 98 seguintes. Os documentos foram assinados pelo Diretor Financeiro e Chefe da Controladoria. De acordo com a cópia apresentada, o primeiro teria sido assinado em 08/01/2004 e o último, em 09/01/2008. Todos possuem muita semelhança entre si e apresentam como principal diferença a variação da meta de receita bruta.

Pelas características das cópias juntadas, não há uma comprovação inequívoca de que os documentos existissem à época dos fatos e, ainda, faltam-lhes a

assinatura de algum representante do sindicato. De acordo com o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 nas reuniões deve participar o representante do sindicato:

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;

Multas Aplicadas

Insurge-se a recorrente a multa moratória e a multa de ofício. 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) cinquenta 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;

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 cinquenta 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

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.

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 Falcão¹:

“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, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, de 24/08/2001

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 consequência 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 nº 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;

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."

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

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 subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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;

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 §4º 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.

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

...

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;

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.

Por tudo, voto pelo provimento parcial para que, em relação ao período anterior à MP nº 449/2008, seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes