



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

Processo n° 10830.016370/2010-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.892 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ASGA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VALE-TRANSPORTE. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCIDÊNCIA

Quando paga parcela de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a Lei 101.101/2000, ocorre a incidência da contribuição previdenciária.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO

Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente

Crédito Tributário Mantido Parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar a exclusão do lançamento dos valores referentes à tributação do Vale Transporte pago em pecúnia, a exclusão da multa de ofício até a competência 11/2008 e o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues, Elfes Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

Resultados da Empresa, não efetuando nem definindo Metas, nem critérios de aferição. Por exemplo, **o Funcionário só fica sabendo que terá um acordo após o término do período acordado, de tal forma, o Acordo do PLR do exercício de 2008, foi firmado em 18/09/2008 (relativo ao primeiro semestre de 2008) e em 25/03/2009 (relativo ao segundo semestre de 2008)**. Portanto estes pagamentos intitulados PLR, estão em desacordo com a Lei 10.101/2000, e são Bases de Cálculos para o INSS, conforme previsto no inc. 1 do art. 28 da Lei nº 8.212/91 inc 1 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS/99.

O auditor fiscal também informa que Será formalizada representação fiscal para fins penais, junto ao Ministério Público Federal, em virtude da prática, em tese, do ilícito previsto no inciso I do art. 337-A do Código Penal.

Cientificada regularmente do auto de infração em 07/12/2010, a contribuinte apresentou impugnação em 05/01/2011 (fls. 83/97), na qual alega, em síntese, que:

• com a edição do Decreto nº 4.480, de 17 de setembro de 2003, que dispõe sobre a autorização de desconto em folha de pagamento, houve um reconhecimento expresso, no inciso IX do § 1º do art. 2º, que o vale-transporte, ainda que pago em dinheiro, não configura remuneração. Assim, por meio desse decreto, se formalizou o entendimento da jurisprudência no sentido de reconhecer o instituto do pagamento do vale-transporte em dinheiro;

a própria Convenção de Trabalho aplicável à atuada, nos anos 2005/2007 e 2007/2009, em seu item 47, fundamenta a possibilidade do pagamento em dinheiro do vale-transporte, nos termos do Decreto nº 4.480, de 2003;

reza a alínea f do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria não integra o salário-de-contribuição. O mesmo vale para o FGTS (§ 6º do art. 15 da Lei nº 8.036, de 1990);

o fato gerador da contribuição previdenciária ou do FGTS só pode ser determinado por força de lei (art. 97, inciso I e II, do CTN), por se tratar de tributo, em razão do princípio da legalidade tributária (art. 150, inciso I, da Constituição Federal). E a lei não dispõe que incide a contribuição previdenciária ou o FGTS sobre o vale-transporte quando ele é pago em dinheiro;

a jurisprudência, tanto do Tribunal Superior do Trabalho quanto do Supremo Tribunal Federal, tem o entendimento de que o vale-transporte pago em dinheiro não constituiu base de incidência de contribuição previdenciária ou de FGTS;

o legislador, ao utilizar a expressão entre outros no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, cogitou da maneira mais ampla possível da aferição de regras da PLR. A exigência está na transparência dos critérios. De todo modo, delimita a lei o campo dessas regras: cumprimento do pacto;

periodicidade da distribuição; período de vigência; e prazo para revisão do avençado. Fora disso, podem as partes inovar, já que os incisos I e II, do referido dispositivo legal, são exemplificativos, não configurados como de caráter obrigatório, mas meramente facultativo entre as partes, e dentre eles estão as questões das metas;

são dois os fundamentos do auto de infração em relação aos levantamentos PL e PL1: (/) não efetuar nem definir metas; e (//) não efetuar nem definir critérios de aferição;

o § 1º e seus incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, é claro quanto à faculdade de se efetuar e definir metas. A expressão podendo ser considerados, pela simples interpretação literal, traz a possibilidade, e não a obrigação, de se efetuar ou mesmo de se definir metas. Dessa forma, ante à faculdade conferida pela legislação, a contribuinte agiu dentro dos ditames legais, estando respaldada no princípio da legalidade, pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei (art. 5º, inciso II, da Constituição Federal). Por contrariar esse princípio, o auto de infração deve ser declarado nulo;

o mesmo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, traz a expressão inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. O auditor fiscal utilizou a expressão critérios de aferição. Dentro do texto do Relatório Fiscal, essa expressão pode dar duplo entendimento. O primeiro, como sendo critério de aferição das metas, ficando, nesse caso, válida a alegação acima feita, de que agiu dentro dos ditames legais. E segundo, como sendo o mecanismo de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, pois a Lei nº 10.101, de 2000, no sentido literal, traz somente esta possibilidade. Conforme se pode verificar nos Acordos de Participação nos Lucros e Resultados referentes aos anos de 2006, 2007 e 2008, objeto da fundamentação das autuações, mais uma vez a regra da Lei nº 10.101, de 2000, foi fielmente seguida pela contribuinte, ao facultar à comissão de funcionários signatária de tais acordos amplo acesso à contabilidade da empresa;

• seguindo orientação do seu sindicato de classe, como se verifica em carta anexada aos autos, optou, dentro dos ditames legais, em se reservar pela faculdade de efetuar e definir metas

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Vale transporte pago em dinheiro não sofre tributação.
- PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA

O lançamento está baseado no entendimento que o vale transporte foi pago aos segurados em desacordo com os ditames legais, uma vez que foi pago em pecúnia.

O lançamento estava conforme o ordenamento legal.

Todavia, a Advocacia Geral da União, seguindo orientação ditada na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 478.410/SP, que considerou inconstitucional a tributação previdenciária incidente sobre vale transporte pago em pecúnia, tendo em vista sua natureza indenizatória, editou a Súmula 60.

SÚMULA Nº 60, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2011

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

Portanto, deve ser afastada do lançamento a parcela referente ao Vale Transporte.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

A CF, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, é, portanto, uma norma constitucional de eficácia limitada.

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;

Como se denota do dispositivo constitucional transcrito, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

*Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. **Necessidade de lei para o exercício desse direito.** O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23/9/2008, Primeira Turma, DJE de 19/12/2008.)*

No mesmo sentido: RE 505.597 AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25/11/2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008.

Em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que, no artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, é importante estratégia para atingir motivação e produtividade por parte dos empregados, lucro para as empresas e melhores condições sociais.

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 Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, **o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.**

(...) Ao conceder a participação sob a forma de um “abono” desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)

A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 ao estabelecer critérios, estabelece uma definição para “participação nos lucros ou resultados”, logo, se de acordo com a Lei 10.101/2000 é PLR imune à tributação, senão, apesar do “nome”, não é PLR e será integralmente tributado.

Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/00 estabelece as seguintes condições:

a) A PLR deve ser objeto de **negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos abaixo, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- Convenção ou acordo coletivo.

b) **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:

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

c) **É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

Art.1ª 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.

Art.2ª 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.

§1ª 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.

§2ºO instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art.3ºA participação de que trata o art. 2ºnão 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.

§1ºPara efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§2ºÉ 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.

A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, apresento jurisprudência do CARF e também do STJ:

CARF

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE
LANÇAMENTO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARCELA
INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma
vez estando no campo de incidência das contribuições
previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão
legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da
legalidade e da isonomia. **O pagamento de participação nos
lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da
lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao
exercício, bem como a existência de regras previamente
ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias,
posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei
8.212/91. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. (...)NULIDADE.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO
CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA(...). RECURSO
VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Acórdão 240100545)***

STJ

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido (REsp 856160/PR, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 23/06/2009).

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica, isto é, se enquadre no estabelecido na lei 10.101/2000.

Assim, onde o legislador dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação.

Constatado o desrespeito à exigência legal, resulta descaracterizados os pagamentos como sendo PLR e passam à condição de pagamentos com natureza remuneratória.

A recorrente questiona a tributação da PLR e afirma que cumpriu todas determinações da Lei 10.101/2000.

O Relatório Fiscal especifica que “A autuada deixou de cumprir os requisitos da lei 10.10/2000 que regula a Participação dos Funcionários nos Resultados da Empresa, não efetuando nem definindo Metas, nem critérios de aferição.”

4.2. LEVANTAMENTO: “PL” (multa anterior aplicada em 03/2006, 03/2008 e 09/2008) e “PL1” (multa de ofício, aplicada em 04/2006, 09/2006, 10/2006, 04/2008 e 10/2008) - refere-se ao período de 03/2006 a 10/2008 - São as BASES DE CÁLCULOS (consideradas pela contribuinte com isenção das Contribuições Previdenciárias e sem informar em GFIP) declaradas pelo contribuinte em suas Folhas de Pagamentos, rubrica de provento intitulada PLR – Participação Lucros e Resultados - (código de remuneração 247 e 248), pagamentos e ou créditos efetuados a funcionários, Conforme Demonstrativo Anexo. A autuada deixou de cumprir os requisitos exigidos pela Lei 10.101/2000, que regula a Participação dos funcionários nos Resultados da Empresa, não efetuando nem definindo Metas, nem critérios de aferição. Por exemplo, o Funcionário só fica sabendo que terá um acordo após o término do período acordado, de tal forma, o Acordo do PLR do exercício de 2008, foi firmado em 18/09/2008 (relativo ao primeiro semestre de 2008) e em 25/03/2009 (relativo ao Segundo semestre de 2008). Portanto estes pagamentos intitulados PLR, estão em desacordo com a Lei 10.101/2000, e são Bases de Cálculos para o INSS, conforme previsto no inc.I do art. 28 da Lei n.8.212/91 inc I do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS/99.

Analisei todos Acordos de Participação nos Lucros e Resultados anexos ao Relatório Fiscal e constatei que efetivamente nada consta acerca de metas e critérios de aferição de resultados.

Os Acordos simplesmente definem quanto e quando será pago.

O recurso apresentado não faz prova da previsão de metas e critérios de aferição nos acordos.

Entendo que faltam elementos essenciais para compatibilizar os Acordos e os pagamentos efetuados com os ditames da Lei 10.101/2000 e que, portanto, correta a tributação.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea e decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“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 do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

Processo nº 10830.016370/2010-20
Acórdão n.º 2403-002.892

S2-C4T3
Fl. 9

CONCLUSÃO

Voto pelo provimento parcial do recurso determinando a exclusão do lançamento dos valores referentes à tributação do Vale Transporte pago em pecúnia, a exclusão da multa de ofício até a competência 11/2008 e o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari