



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

Processo nº 10830.016525/2009-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.046 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente EATON LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa quando em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Tratando-se de negociação através de comissão de empregados, a efetiva participação de representante do sindicato nas deliberações, inclusive com direito a voto, é requisito essencial para a legitimidade dos termos acordados.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Tratando-se de previdência complementar por entidade fechada, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. Não se considera disponível a todos, quando a empresa se nega a realizar aportes a alguns de seus segurados, especialmente em razão da faixa salarial.

PREVIDENCIÁRIO. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB 14/2009.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB 14/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito: I) quanto ao levantamento Previdência Privada: por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos o relator e os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; II) quanto ao levantamento Participação nos Lucros e Resultados: a) por unanimidade de votos, negar provimento em relação aos fatos geradores em que caracterizada a inexistência de instrumento de acordo; b) por maioria de votos, dar provimento em relação aos fatos geradores em que caracterizada a assinatura do instrumento de acordo no final do período de apuração, vencida a conselheira Andrea Brose Adolfo; c) por voto de qualidade, negar provimento em relação aos fatos geradores em que caracterizada: falta de participação do sindicato, restrição ao poder de voto do sindicato e existência de fórmula pré-estabelecida, vencidos o relator e os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; III) quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; pela tese "b" os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Jorge Henrique Backes; e pela tese "c" o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, por voto de qualidade, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal. Designado para redigir o voto vencedor em relação à Previdência Privada e Participação nos Lucros (participação do sindicato, restrição de poder de voto dos sindicatos e existência de fórmula pré-estabelecida), o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, e quanto á retroatividade benigna a conselheira Andrea Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo – Presidente em exercício e Redatora

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Brose Adolfo (presidente em exercício), Júlio César Vieira Gomes, Fábio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Alexandre Evaristo Pinto, Fernanda Melo Leal.

Relatório

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Eaton Ltda. contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP (DRJ/Campinas), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

A fiscalização lavrou diversos autos de infração com o intuito de exigir da ora Recorrente o recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiro, além de multas e de juros de mora, incidentes sobre os pagamentos de contribuições à previdência privada complementar e de participações sobre lucros ou resultados aos seus empregados, ocorridos no período compreendido entre janeiro/2005 e dezembro/2008.

A ciência das autuações ocorreu em 03/12/2009 e as exigências fiscais encontram-se assim distribuídas:

1. Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 37.257.965-5 (processo administrativo nº 10830.016522/2009-51), relativo às contribuições previdenciárias patronais;
2. Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 37.257.966-3 (processo administrativo nº 10380.016523/2009-03), relativo às contribuições previdenciárias dos segurados empregados;
3. Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 37.257.967-1 (processo administrativo nº 10380.016524/2009-40), relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), relativas à contribuição do salário-educação e as destinadas ao INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE
4. Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.257.968-0 (processo administrativo nº 10380.016525/2009-94), relativo à multa por entrega de GFIP com omissão das remunerações pagas aos segurados empregados, a título de previdência privada complementar de caráter fechado (Eatonprev) e Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), nos termos do art. 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.528/97.

A acusação fiscal escora-se nas seguintes irregularidades (fls. 12):

(i) pagamentos realizados à entidade fechada de previdência privada (EatonPrev), sem disponibilizar o benefício à totalidade dos empregados da Recorrente, circunstância que descaracterizaria a desoneração de contribuição previdenciária prevista em lei; somente os empregados com salários superiores a dez vezes o salário unitário definido em regulamento receberiam contrapartida ao plano de previdência privada por parte da Recorrente;

(ii) pagamento de participação sobre lucros ou resultados (PLR) relativamente a alguns grupos de empregados em descumprimento com os requisitos legais (falta ou restrição indevida da participação do sindicato nas negociações ou na celebração do acordo de PLR, assinatura do instrumento em data próxima ao pagamento).

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação (fls. 941), a qual foi julgada improcedente pela DRJ/Campinas. O acórdão de primeira instância possui a seguinte ementa (fls. 1947):

Assumo: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

*LANÇAMENTO FISCAL. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
CUSTEIO SEM ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS DA
LEI. SALÁRIO-DE-CONTRIBUICAO.*

Integra o salário-de-contribuição o valor pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, quando não custeado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Integra o salário-de-contribuição a verba intitulada participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica.

INCRA

A contribuição destinada ao INCRA é devida tanto pela empresa urbana como pela empresa rural em face do princípio constitucional da solidariedade social.

*MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE
BENIGNA.*

Aplica-se a lei superveniente quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

PROVAS.

O momento para a apresentação de documentos se dá com a impugnação precluindo o direito de apresentação de provas após o decurso do prazo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário defendendo (fls. 1988):

(a) a nulidade da autuação por ausência de verificação da verdade material;

(b) a concessão de previdência privada não tem caráter remuneratório e foi oferecida a todos os empregados – conforme atestam o informativo dos Recursos Humanos, o Regulamento do Plano de Benefícios Eaton e o Termo de Opção assinado pelos empregados – cumprindo-se assim todos os requisitos legais para a desoneração do benefício;

(c) a legislação previdenciária não impõe a realização de aporte de valores pela empregadora em favor da previdência privada de todos os funcionários;

(d) mesmo assim, a Recorrente é obrigada pelo plano de previdência privada a realizar uma contribuição mínima creditada na conta coletiva do fundo, de modo a beneficiar todos os empregados;

(e) a Recorrente jamais implementou o referido programa como “manobra” para evitar tributação de suposta remuneração paga aos empregados, tendo em vista que todos os requisitos estabelecidos na legislação previdenciária foram seguidos, e que os valores depositados nos fundos do programa de previdência privada não podiam ser sacados

mensalmente e/ou aleatoriamente senão após a ocorrência de determinados eventos geralmente atrelados a aposentadoria do empregado ou sua demissão;

(f) os diversos acordos de PLR firmados pela Recorrente contaram com a participação do sindicato local, sendo a eventual falta de assinatura no instrumento suprida pelos comunicados e pela lista de presença;

(g) nem a legislação previdenciária e muito menos a Lei nº 10.101/2000 estipulam a obrigatoriedade de poder de veto ao sindicato; pelo contrário, a lei simplesmente estabelece que o sindicato deverá participar das negociações como forma de assessorar e garantir os direitos dos trabalhadores;

(h) apesar dos insistentes comunicados da Recorrente, em pouquíssimos casos, a participação sindical não foi tão ativa nas tratativas para fixação de PLR em favor dos funcionários, não podendo a Recorrente ser penalizada pela inércia, má vontade ou indisponibilidade de horário do sindicato;

(i) nos casos em que o sindicato, embora intimado, não compareceu às reuniões, a Recorrente viu-se obrigada a iniciar as negociações diretamente com os empregados, conforme autorizado pelo art. 617, §1º da CLT;

(j) haveria um apego exagerado ao formalismo e lesão ao espírito da Lei nº 10.101/2000 por parte da fiscalização, relativamente ao início da vigência dos acordos em data próxima ao pagamento da PLR e à falta de participação ou de assinatura dos sindicatos nos acordos;

(k) a aplicação da retroatividade benigna relativamente à multa lançada de ofício está incorreta, devendo ser revista.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

Após verificações e diligências (Resolução nº 2301-000.541 e informação fiscal às fls. 3149), restou comprovado que a intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 03/09/2010 (sexta-feira) e o recurso voluntário foi interposto em 05/10/2010 (data da postagem no correio). Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Lançamento

A Recorrente argui nulidade do lançamento em razão de a fiscalização ter analisado superficialmente a documentação, violando, assim, a busca da verdade material. Aduz que a fiscalização limitou-se apenas a constatar a existência de pagamentos realizados, deixando de perquirir a que título tais pagamentos teriam sido efetuados, assim como sua natureza e habitualidade.

No entanto, sem razão a Recorrente.

O teor do relatório fiscal revela uma descrição minuciosa das situações que motivaram o lançamento de ofício nas situações envolvendo os pagamentos de previdência privada complementar e de participação nos lucros ou resultados, descritos nos anexos I, II e III.

Além disso, a fiscalização não lastreou o lançamento de ofício exclusivamente em pagamentos realizados. A respectiva natureza dos pagamentos foi sim considerada. Entretanto, como na visão da fiscalização a Recorrente teria descumprido requisitos legais para aplicar a desoneração pretendida, promoveu-se a requalificação dos valores pagos. Se as conclusões fiscais foram corretas ou não, trata-se de matéria de mérito a ser analisada a seguir.

Dessa forma, a preliminar de nulidade não merece ser acolhida.

Previdência Privada Complementar de Entidade Fechada

A fiscalização sustenta que a Recorrente não cumpriu com os requisitos contidos na legislação para fazer jus à desoneração das contribuições previdenciárias, exigindo o recolhimento das exações incidentes sobre o valor dos aportes realizados em planos de previdência privada dos empregados, mantidos em entidade fechada (EatonPrev):

Conforme constatado, somente empregados com remuneração superior a determinado parâmetro – o qual variou de R\$ 3.474,80 a R\$ 4.695,30 entre os anos de 2005 e 2008 – receberiam contrapartida ao referido plano por parte da Recorrente. Os empregados com remuneração inferior ao parâmetro poderiam participar do plano mediante aportes próprios, mas não receberiam aportes da empregadora.

No entender da fiscalização, tal circunstância vulneraria a condição posta pelo art. 28, §9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91 para assegurar a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores aportados pela Recorrente nos planos de previdência privada dos empregados:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

A interpretação dada pelas autoridades fiscais, no sentido de que os aportes patronais devem ser estendidos à totalidade dos empregados, também foi compartilhada pelo acórdão de primeira instância, conforme atesta a transcrição do seguinte trecho do voto do relator (fls. 1967 – grifos nossos):

Ora, a norma acima estabelece de forma clara que não há incidência se os valores efetivamente pagos pela pessoa jurídica, a título de previdência complementar, forem extensivos a todos os seus segurados, o que de forma alguma ocorreu no caso em questão, pois efetivamente a empresa arcava com a contribuição de sua parte denominada de contribuição básica, somente àqueles funcionários que pertencessem a certa faixa salarial, como demonstrado no relatório fiscal.

Não obstante as alentadas considerações desenvolvidas pelas autoridades fiscais e pelo acórdão de primeira instância, não concordo com tal entendimento.

O art. 202, §2º da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, estabelece que as contribuições do empregador a planos de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, nos termos da lei¹.

As disposições legais existentes a respeito não se resumem ao estabelecido pelo art. 28, §9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91, havendo outras disposições igualmente relevantes, a exemplo do art. 458 da CLT² e dos art. 68 e 69 da Lei Complementar nº 109/2001³. Todas essas prescrições devem ser interpretadas de maneira sistemática e, sempre que possível, de forma harmoniosa.

Além disso, o art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 elenca verbas que não integram a base de cálculo e, em algumas situações, impõe condições para a fruição da desoneração (por exemplo, a extensão do benefício a todos os empregados). Considero que tal dispositivo não encerra propriamente uma norma de isenção, mas sim uma norma declaratória de não-incidência tributária, tal como revela a exposição de motivo de uma das leis que o alterou⁴.

As condições existentes em algumas alíneas do §9º não prejudicam tal conclusão e podem ser vistas como normas específicas de antievasão, impostas pelo legislador

¹ **Art. 202.** (...) § 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

² **Art. 458.** Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

VI – previdência privada;

³ **Art. 68.** As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

⁴ “19. A alteração do art. 28 da Lei nº 8.212 de 1991, faz-se necessária para melhor caracterizar o salário-de-contribuição, identificando, detalhadamente, as parcelas que o integram e as que não sofrem a incidência de contribuições previdenciárias, possibilitando maior segurança ao contribuinte nessa obrigação que ora se lhe pretende imputar, além de reunir num só ato legal diversas disposições esparsas em várias leis. Por outro lado, é antecipada, no âmbito da Previdência Social, a alteração do conceito de remuneração, para fins de incidência de contribuição previdenciária, visando à unificação com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, que, em breve, dar-se-á na área trabalhista” (exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.596-14, convertida na Lei nº 9.528/97, publicada no Diário do Congresso Nacional de 02/12/1997, p. 17834).

com o objetivo de evitar que verbas tributáveis sejam pagas travestidas de verbas não tributáveis.

E mais. A interpretação realizada do disposto no art. 28, §9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91 pelas autoridades fiscais e pelo acórdão recorrido está equivocada. O que deve estar disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes não é o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica, mas sim o programa de previdência complementar, aberto ou fechado.

Tal entendimento alinha-se ao disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, que ao tratar dos planos de benefícios de entidades fechadas, estabeleceu que a empregadora deve obrigatoriamente oferecer o plano a todos os empregados (e não obrigatoriamente custeá-lo). A obrigação de oferecer o plano de previdência privada não impõe à empregadora a obrigação de obter a adesão efetiva de todos os seus empregados, muito menos a compele a realizar aportes em favor de todos eles (destaques nossos):

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado.

Há mais. O plano de previdência privada ora examinado notabiliza-se por proporcionar um complemento àquele empregado que recebe remuneração acima do teto da aposentadoria pago pelo INSS. Se o empregado recebe remuneração abaixo do mencionado teto – pela finalidade deste plano de previdência privada – não há necessidade de complementar o valor de benefício pago pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS), muito embora o plano lhe proporcione outros amparos, a exemplo de um valor de benefício mínimo (conforme item 7.25 do plano, abaixo transcrito).

É bem verdade que os parâmetros para realização de aportes patronais no período fiscalizado (R\$ 3.474,80 a R\$ 4.695,30) não são idênticos aos tetos do RGPS (R\$ 2.668,15 a R\$ 3.038,99), mas há certa proximidade. Além disso, é preciso considerar a evolução salarial do empregado ao longo da carreira.

Consequentemente, o critério de diferenciação utilizado afigura-se razoável para atingir a finalidade preposta pelo plano, que é complementar a aposentadoria daqueles que recebem acima do teto do RGPS. E isso não se atenta contra a isonomia.

A questão não é nova neste CARF, havendo diversos precedentes que se posicionam no sentido ora esposado (grifos nossos):

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS.

A questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal.

A interpretação restritiva, aplicada nas hipótese de imunidade tributária, não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

(ac. 9202-02.265, de 08/08/2012)

ISENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONDIÇÕES DIFERENCIADAS PARA ADESAO. As disposições legais sobre a isenção de contribuições previdenciárias sobre contribuições pela pessoa jurídica a programa de previdência complementar condicionam o benefício à extensão à totalidade de empregados e dirigentes. A intenção da norma, ao exigir que o benefício fosse estendido a todos, foi de evitar privilégios a determinados segmentos de empregados. Assim, se o benefício foi ofertado a todos, embora em condições objetivamente distintas, dependendo da condição de cada trabalhador, deve-se reconhecer que o plano estava “disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes”, incidindo na hipótese a alínea p do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

(ac. 2401-004.221, de 09/03/2016)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS E QUE POSSUEM ACIMA DE SESSENTA ANOS DE IDADE. POSSIBILIDADE.

A questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal de 1988.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei n.º 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS e com idade inferior a sessenta anos, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

(ac. 2202-003.080, de 10/12/2015)

A própria Administração Tributária posicionou-se no sentido de ser o plano (e não o pagamento) disponível à totalidade de empregados e dirigentes, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 3/2015. Naquela ocasião, foi analisada a necessidade de extensão do plano de previdência privada a todos os estabelecimentos da mesma empregadora, em função da existência de convenções coletivas de trabalho firmadas com diferentes sindicatos (grifos nossos):

12. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, tem-se que o valor das contribuições pago a título de plano de previdência privada não integrará o salário de contribuição somente se o referido plano estiver disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

13. Para fins de incidência do dispositivo, é preciso que a empresa proporcione a todos os seus empregados e dirigentes um plano que lhes seja facultado aderir e que esteja a seu alcance; não o fazendo, ou beneficiando apenas dirigentes ou um grupo restrito de empregados, a parcela paga de forma diferenciada deverá ser tratada como parte do salário ou remuneração – sobre a qual deverá incidir a contribuição previdenciária.

14. A finalidade da restrição imposta pela legislação é garantir que a empresa ofereça um tratamento isonômico em relação a todos os seus empregados e dirigentes. Nesse sentido, entende-se que a norma deve ser aplicada sob o prisma da pessoa jurídica também considerada em sua integralidade, não se revelando adequada a interpretação no sentido da aplicação da norma de forma compartimentada por estabelecimento ou CNPJ.

Não obstante as considerações acima, o plano de previdência privada oferecido pela Recorrente apresentava importantes particularidades, que igualmente convergem para afastar a exigência fiscal (fls. 1030). É bem verdade que o acórdão de primeira instância procura relativizar tais fatos, oferecendo contraponto a enriquecer o debate. Não obstante a

tenacidade dos julgadores da DRJ/Campinas, tais argumentos não me convenceram do contrário, diante da consistência e relevância dos seguintes fatos:

– todos os empregados da Recorrente são elegíveis ao plano de previdência complementar, independentemente do valor da remuneração, havendo exemplos de empregados que aderiram ao plano ganhando tanto acima quanto abaixo do patamar estabelecido para a realização de aportes por parte da Recorrente (fls. 1092);

– a finalidade principal do plano de previdência privada oferecido é complementar os benefícios da previdência oficial (fls. 1028), o que explica por que empregados que são remunerados abaixo de certo patamar (valor máximo do benefício previdenciário distribuído pela previdência oficial) não receberiam aportes diretos da empregadora;

– mesmo que indiretamente, a Recorrente participava do financiamento da previdência privada de todos os participantes do plano de previdência privada ao efetuar, de forma universal e regular, aportes ao fundo com o objetivo de garantir o pagamento do denominado “benefício mínimo”:

CAPÍTULO V – DO SALÁRIO DE PARTICIPAÇÃO, DAS CONTRIBUIÇÕES E DAS DISPOSIÇÕES FINANCEIRAS

Seção III - Das Contribuições das Patrocinadoras

5.21. Adicionalmente às contribuições descritas nas Seções II e III deste Capítulo, o Atuário estabelecerá as contribuições de Patrocinadora necessárias à garantia do Benefício Mínimo ou à neutralização de eventuais insuficiências para a cobertura dos Benefícios concedidos.

5.21.2. As Contribuições de que trata o item 5.21 serão alocadas em uma conta coletiva do Plano, inclusive quando pagas pelo Participante.

CAPÍTULO VII- DOS BENEFÍCIOS

Seção VIII – Benefício Mínimo

7.25. Nos casos de Aposentadoria Normal, Aposentadoria Antecipada, Aposentadoria por Invalidez, Pensão por Morte do Participante que não esteja recebendo Benefício de renda mensal e Benefício Proporcional, o Saldo de Conta Total, excluídas as Contribuições Especiais, Suplementares e Suplementares Adicionais efetuadas pelo Participante e o saldo de Conta Portabilidade, na Data do Cálculo do Benefício, observado o disposto na Seção IX deste Capítulo, não poderá ser inferior ao resultado obtido em (a) x (b) / (c), onde:

(a) 4 (quatro) vezes o Salário de Participação;

(b) Serviço Creditado, limitado até 30 (trinta) anos;

(c) 30 (trinta) anos.

Enfim, ao condicionar a aplicação da desoneração previdenciária prevista na Lei nº 8.212/91 à realização de aporte da Recorrente ao plano de previdência privada em favor de todos os empregados – e não apenas ao oferecimento do plano a todos eles – as autoridades fiscais e o acórdão de primeira instância inseriram *discrímen* não contemplado na norma. Adicionalmente, tal interpretação criou um descompasso com os preceitos já mencionados de outras leis, especialmente o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001.

Em vista do exposto, considero que o requisito contido no art. 29, §9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91 foi cumprido, fazendo a Recorrente jus à desoneração da contribuição previdenciária sobre os aportes feitos aos planos de previdência privada de seus empregados. Dessa forma, a exigência fiscal deve ser cancelada.

Participação nos Lucros ou Resultados – PLR

Com relação ao pagamento das participações nos lucros ou resultados (PLR), é importante registrar que não existe um acordo único que contemple todos os empregados da Recorrente. Em virtude da existência de filiais localizadas em diferentes unidades da federação, foram firmados acordos de PLR por estabelecimento, com a participação do sindicato local dos empregados.

Dos acordos de PLR firmados entre 2004 e 2008, que foi o período auditado, a fiscalização entendeu que uma parte considerável atendia a todos os requisitos legais elencados pela Lei nº 10.101/2000, sendo os respectivos pagamentos desonerados validamente da incidência de contribuição previdenciária, ao passo que outra parte também considerável desses acordos não atendia a esses mesmos requisitos, fato que ensejou a cobrança da exação sobre os pagamentos realizados a título de PLR.

A depender do estabelecimento envolvido, as irregularidades apontadas pela fiscalização podem se referir: (i) à inexistência de acordo de PLR; (ii) à falta de participação dos sindicatos nas negociações e na celebração do acordo de PLR; (iii) à restrição, por parte da Recorrente, do poder de voto dos sindicatos nas negociações; (iv) à existência de fórmula pré-estabelecida para o cálculo da PLR, não negociada no âmbito da comissão (v) à data da assinatura do acordo de PLR no final do período de referência.

Cada uma dessas situações encontra-se identificada no quadro abaixo.

Inexistência de Acordo de PLR

Realmente, as acusações de inexistência de acordo de PLR com relação aos períodos e aos estabelecimentos adotados no quadro abaixo não foram rebatidas pela Recorrente.

Por esse motivo, mantenho a exigência fiscal para tal situação.

Falta de Participação dos Sindicatos nas Negociações e na Celebração do Acordo de PLR

O art. 2º da Lei nº 10.101/2000 consagra as formas para deliberação da PLR, merecendo destacar o denominado “plano próprio” oriundo das decisões tomadas pela comissão formada por representantes da empregadora, dos empregados e também 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;

II – convenção ou acordo coletivo.

A fiscalização alega que determinados planos próprios firmados pela Recorrente não contaram com a participação do sindicato local dos empregados, seja na fase de negociação seja na fase de assinatura do instrumento. Tal circunstância já autorizaria, a seu ver, o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os valores de PLR então distribuídos.

A Recorrente, por seu turno, refuta a ausência dos sindicatos e aduz que “...em todo momento, a Recorrente afirmou que o Sindicato foi convocado e participou das negociações de PLR, conforme se verifica dos comunicados aos sindicatos competentes juntados aos autos do processo administrativo e que aqui se juntam novamente” (fls. 2016).

Nem tanto ao céu, nem tanto ao mar.

A questão é tratada com simplicidade por ambos os lados, seja para extrair efeitos jurídicos de um fato supostamente objetivo, sem considerar o contexto no qual inserido; seja para negar-lhe a ocorrência, embora os instrumentos finais assinados pelos participantes contestem tal versão.

Ao analisar os documentos juntados, é possível perceber a oposição de interesses aflorar entre a Recorrente e o sindicato dos empregados. Veja o seguinte trecho de carta endereçada pela Recorrente ao sindicato do estabelecimento matriz (fls. 1186):

Considerando que diante da impossibilidade de acordo entre esse sindicato e as Eatons, Eaton Ltda. Divisão Transmissões e Eaton Ltda., no que tange a Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados dá-se então por encerrada a negociação sobre o assunto e, de acordo com a previsão normativa legal, Lei nº. 10.101 de 19-12-2000, as Eatons informam que dão início à motivação dos empregados para participarem de candidatura e eleição, para formação de uma Comissão representativa para negociar e decidir sobre o assunto em pauta.

Nesse contexto, não seria de se estranhar eventual relutância do sindicato local em indicar representantes para participar da comissão responsável pela negociação do PLR.

De qualquer forma, a Recorrente mostrou-se ciente dos requisitos exigidos pela legislação para produzir um plano de PLR válido, tanto que a fiscalização auditou os planos próprios de outras filiais e não encontrou irregularidade.

Diante das dificuldades de formar uma comissão com o representante sindical em algumas filiais, a Recorrente decidiu seguir com as negociações somente com representantes da empresa e representantes dos empregados. Concomitantemente, a Recorrente noticiava os acontecimentos relevantes ao sindicato, ao mesmo tempo em que o convidava a participar, informando-lhe local, dia e horário das reuniões (vide quadro abaixo).

Como o pagamento da PLR deriva do art. 7º, inc. XI da CF/88, todos os agentes envolvidos (empresas, empregados, sindicatos, autoridades fiscais etc.) estão vinculados a promover a realização do comando constitucional. Não se trata, pois, de uma

isenção, de uma desoneração ordinária, cujo adimplemento encontra-se condicionado ao disposto no art. 111 do CTN, isto é, à observância literal da legislação tributária. Existe um preceito constitucional a ser promovido – no caso, a integração entre capital e trabalho – que influencia a interpretação e aplicação da norma.

Por isso, eventual ausência do sindicato – seja nas negociações, seja na formalização do plano – não invalida ou desnatura automaticamente a PLR, principalmente nos casos em que o sindicato foi convocado para a reunião, mas não compareceu, como ocorreu na espécie.

Vale frisar que o caso analisado está repleto de evidências que comprovam: (a) as intensas negociações entre os representantes da Recorrente e os representantes dos empregados (eleições, reuniões etc.); (b) a existência de um padrão de apuração da PLR, apenas variando anualmente os indicadores e as metas; (c) a preocupação de a Recorrente informar o sindicato local da evolução das negociações da PLR. Tais fatores concorrem para afastar a preocupação do legislador de ver a PLR indevidamente desnaturada e transmutada em remuneração de trabalho.

Assim, não cabe ao Fisco, a pretexto de tutelar os interesses dos empregados, desconsiderar as negociações realizadas entre a empregadora e os empregados e tributar as distribuições de PLR como se fossem remuneração do trabalho.

O entendimento acima externado não é inédito, havendo precedentes do CARF nesse sentido, a exemplo do acórdão nº 2401-004.218, de 08/03/2016, Rel. André Luís Mársico Lombardi, cuja ementa é a seguinte (grifos nossos):

PLR. NEGOCIAÇÃO. OPÇÃO LEGAL ENTRE CONVENÇÃO/ACORDO COLETIVO E COMISSÃO PARITÁRIA. ART. 616 DA CLT. ALCANCE. É facultado à empresa e aos empregados negociarem a participação nos lucros ou resultados via (i) convenção / acordo coletivo (art. 8º, VI, da CF) ou por intermédio de (ii) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 8º, III, da CF). Art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

O art. 616 da CLT alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária.

COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE SINDICAL. Consta do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000, a exigência legal de que o sindicato indique um representante para a comissão paritária de negociação da participação nos lucros ou resultados. Se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do sindicato, não podem empregados e empresa ser prejudicados, pois a ilicitude não foi perpetrada por eles, mas pelo sindicato, que deixou de cumprir sua função constitucionalmente prevista (art. 8º, III, da CF).

A jurisprudência judicial também não destoia, consoante comprova a ementa do seguinte acórdão proferido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no RESP nº 865.489, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 26/10/2010

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.

7. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.

8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto

fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis:

"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados. Analisando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado. Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597)

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido.

Restrição do poder de voto dos sindicatos nas negociações

A fiscalização alega que a Recorrente teria restringido indevidamente a participação dos sindicatos nas comissões, assegurando-lhe apenas participação, sem poder de voto.

Embora concorde com a fiscalização quanto à inadequação de tal restrição, ela não se estendeu além das comunicações feitas ao sindicato. Não há prova de sua concretização, mesmo porque a participação do sindicato como membro da comissão constitui prerrogativa assegurada legalmente.

Nesse sentido, a acusação fiscal deve ser afastada.

Fórmula pré-estabelecida de cálculo, não negociada

Também não restou demonstrada pela fiscalização a existência de *fórmula pré-estabelecida* para cálculo do PLR, sem ter sido objeto de negociação no âmbito da comissão. O contexto das informações prestadas pela Recorrente à fiscalização sugere que os critérios de apuração haviam sido estabelecidos previamente ao término do período de referência, e não posteriormente.

Por esse motivo, a acusação fiscal deve ser afastada.

Data da assinatura do acordo de PLR no final do período de referência

Esta acusação restringe-se ao acordo coletivo de trabalho sobre o PLR de 2004, assinado com a filial de Caxias do Sul (à época, assinado por outra empresa, posteriormente sucedida pela Recorrente).

A questão envolvendo o momento da assinatura do plano de PLR – seja ele formalizado por convenção ou acordo coletivo de trabalho, seja por plano próprio – não encontra normatização específica pela Lei nº 10.101/2000.

Isso não significa que tal informação seja sempre neutra. Contudo, a eventual relevância deverá ser demonstrada e contextualizada pela fiscalização, por exemplo, nos casos em que a distribuição de PLR teria servido para acobertar o pagamento de remuneração do trabalho. Não se trata, portanto, de uma presunção cuja ocorrência inverta automaticamente o ônus probatório contra o contribuinte.

Mesmo porque existem várias circunstâncias que podem contribuir para eventual atraso na formalização do plano de PLR, como o prolongamento das negociações sobre algum item específico.

Por isso, a acusação fiscal deve ser afastada.

Quadro

As informações do PLR de cada estabelecimento da Recorrente autuado e o respectivo ano de referência foram consolidadas no quadro abaixo. Vale enfatizar que, em algumas situações, além das comunicações entre a Recorrente e os sindicatos, há também comunicações dirigidas à Delegacia Regional do Trabalho. Alguns acordos de PLR contaram com a participação do sindicato na assinatura do instrumento final, conforme atesta a aposição do respectivo carimbo.

Filial	Ano	Acusação Fiscal	Observações
0001 Valinhos	2004	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) Restrição do poder de voto do sindicato (fls. 28)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1149) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 01/07/2004 (fls. 1186), 05/07/2004 (fls. 1190) Há também comunicado da Recorrente a Delegacia Regional do Trabalho, de 14/07/2004, informando das comunicações ao sindicato das reuniões e dos acordos firmados (fls. 1180)
0001 Valinhos	2005	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) Restrição do poder de voto do sindicato	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1193)

		(fls. 29) No PLR 2005, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 29, 30)	Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 22/04/2005 (fls. 1214 e 1230) e 24/05/2005 (fls. 1226) e 22/06/2005 (fls. 1229)
0001 Valinhos	2006	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) Restrição do poder de voto do sindicato (fls. 29) No PLR 2006, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 29, 30)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1233) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 23/06/2006 (fls. 1275), de 10/07/2006 (fls. 1277), de 17/07/2006 (fls. 1280)
0001 Valinhos	2007	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) No PLR 2007, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 29, 30)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1284) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 18/06/2007 (fls. 1321), de 05/07/2007 (fls. 1323), de 15/08/2007 (fls. 1326) => <u>agradecimento aos sindicalistas pela participação na apuração de votos e negociações.</u> <u>Relatório fiscal reconhece participação dos sindicatos nas negociações, mas sem poder decisório</u> (fls. 30)
0001 Valinhos	2004	Folha confidencial (nível gerencial) – inexistência de acordo de PLR (fls. 28)	<u>Não foi apresentado instrumento próprio formalizado</u> , sendo que o acordo de PLR dos mensalistas exclui a sua aplicação para os funcionários da folha confidencial
0001 Valinhos	2005	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1217) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 22/04/2005 (fls. 1214 e 1230) e 24/05/2005 (fls. 1226) e 22/06/2005 (fls. 1229)
0001 Valinhos	2006	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1270) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 23/06/2006 (fls. 1275), de 10/07/2006 (fls. 1277), de 17/07/2006 (fls. 1280)
0001 Valinhos	2007	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano

			próprio (fls. 1316) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 18/06/2007 (fls. 1321), de 05/07/2007 (fls. 1323), de 15/08/2007 (fls. 1326)
0028 Valinhos	2004	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) Restrição do poder de voto do sindicato (fls. 28)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1149) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 01/07/2004 (fls. 1186), 05/07/2004 (fls. 1190) Há também comunicado da Recorrente a Delegacia Regional do Trabalho, de 14/07/2004, informando das comunicações ao sindicato das reuniões e dos acordos firmados (fls. 1180)
0028 Valinhos	2005	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) Restrição do poder de voto do sindicato (fls. 29) No PLR 2005, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 29, 30)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1193) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 22/04/2005 (fls. 1214 e 1230) e 24/05/2005 (fls. 1226) e 22/06/2005 (fls. 1229)
0028 Valinhos	2006	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) Restrição do poder de voto do sindicato (fls. 29) No PLR 2006, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 29, 30)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1233) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 23/06/2006 (fls. 1275), de 10/07/2006 (fls. 1277), de 17/07/2006 (fls. 1280)
0028 Valinhos	2007	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 28) TVF reconhece participação dos sindicatos nas negociações, mas sem poder decisório (fls. 30) No PLR 2007, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 29, 30)	<u>Relatório fiscal reconhece participação dos sindicatos nas negociações, mas sem poder decisório</u>
0028 Valinhos	2004	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1328) Há comunicados da Recorrente ao

			sindicato de 01/07/2004 (fls. 1186), 05/07/2004 (fls. 1190) Há também comunicado da Recorrente a Delegacia Regional do Trabalho, de 14/07/2004, informando das comunicações ao sindicato das reuniões e dos acordos firmados (fls. 1180)
0028 Valinhos	2005	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1333) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 22/04/2005 (fls. 1214 e 1230) e 24/05/2005 (fls. 1226) e 22/06/2005 (fls. 1229)
0028 Valinhos	2006	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1340) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 23/06/2006 (fls. 1275), de 10/07/2006 (fls. 1277), de 17/07/2006 (fls. 1280)
0028 Valinhos	2007	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1316) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 18/06/2007 (fls. 1321), de 05/07/2007 (fls. 1323), de 15/08/2007 (fls. 1326)
0030 Mogi Mirim	2006	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações (fls. 26 e 30) No PLR 2006, o sindicato foi convidado para assistir aos empregados, mas sem poder de negociação (fls. 31)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1360) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 21/06/2006 (fls. 1374) Há protocolo de recebimento do acordo assinado pelo sindicato (fls. 1372) Há requerimento do sindicato endereçado à Delegacia Regional do Trabalho de arquivamento do acordo de PLR (fls. 1373)
0030 Mogi Mirim	2004	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1345)
0030 Mogi Mirim	2005	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano

		negociada com sindicato (fls. 27)	próprio (fls. 1349) Há protocolo de recebimento de documentos pelo sindicato sobre as deliberações de PLR de 13/05/2005 (fls. 1353), 07/06/2005 (fls. 1355) e 25/10/2005 (fls. 1357) Há requerimento do sindicato endereçado à delegacia regional do trabalho de arquivamento do acordo de PLR (fls. 1356)
0030 Mogi Mirim	2006	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1368) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 21/06/2006 (fls. 1374) Há protocolo de recebimento do acordo assinado pelo sindicato (fls. 1372) Há requerimento do sindicato endereçado à delegacia regional do trabalho de arquivamento do acordo de PLR (fls. 1373)
0030 Mogi Mirim	2007	Folha confidencial (nível gerencial) – existência de fórmula pré-estabelecida, não negociada com sindicato (fls. 27)	No instrumento assinado, não há indicação de que o sindicato tenha participado das negociações ou da formalização do plano próprio (fls. 1377) Há comunicados da Recorrente ao sindicato de 07/05/2007 (fls. 1383), de 15/05/2007 (fls. 1386), de 17/05/2007 (fls. 1389), de 28/05/2007 (fls. 1390) Há protocolo de recebimento de documentos pelo sindicato (fls. 1385) Há requerimento do sindicato endereçado à Delegacia Regional do Trabalho de arquivamento do acordo de PLR (fls. 1394)
0037 Caxias do Sul	2004	Único – Acordo Coletivo de Trabalho de PLR 2004 assinado originalmente pela Pigozzi (sucedida pela Recorrente) apenas em 02/12/2004, embora previamente ao pagamento (fls. 31)	Acordo coletivo de trabalho firmado entre Recorrente e sindicato (fls. 1144) Recorrente alega que o acordo entre a Recorrente e empregados ocorreu no início do período, embora formalizado só no final
0037 Caxias do Sul	2005	Único – inexistência de acordo de PLR – pagamento a demitidos sem justa causa entre 03/2005 e 07/2006 sem lastro em acordo de PLR (fls. 32)	<u>Não foi apresentado instrumento próprio formalizado</u>
0037 Caxias do Sul	2006	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações e assinatura do	Há <u>carimbo</u> do sindicato na formalização do plano próprio (fls. 1397)

		acordo (fls. 32)	
0037 Caxias do Sul	2007	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações e assinatura do acordo (fls. 32)	Há carimbo do sindicato na formalização do plano próprio (fls. 1418)
0037 Caxias do Sul	2008	Mensalistas – falta de participação do sindicato nas negociações e assinatura do acordo (fls. 32)	Há carimbo do sindicato na formalização do plano próprio (fls. 1429)
0037 Caxias do Sul	2006	Folha confidencial (nível gerencial) – inexistência de acordo de PLR (fls. 28)	<u>Não foi apresentado instrumento próprio formalizado</u>
0037 Caxias do Sul	2007	Folha confidencial (nível gerencial) – inexistência de acordo de PLR (fls. 28)	<u>Não foi apresentado instrumento próprio formalizado</u>

Em suma, mantenho apenas as exigências fiscais sobre a PLR nos casos em que a Recorrente não apresentou instrumento próprio formalizado, conforme indicado no quadro acima, cancelando-se as demais.

Multa e Retroatividade Benigna

Previamente à edição da Lei nº 11.941/2009, o sistema de penalidades da legislação previdenciária de custeio apresentava diversas particularidades.

A redação do antigo art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições previdenciárias em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

O fato de o contribuinte ter apresentado declaração (GFIP) à autoridade previdenciária não influenciava a evolução percentual da multa, o qual somente seria fixada no instante do efetivo pagamento. Vale lembrar que a falta de apresentação ou a apresentação com alguma incorreção da GFIP sujeitava o contribuinte à imposição de multa específica severa, por descumprimento de obrigação acessória, constante do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Com a unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, iniciada em 2007, uma série de modificações legislativas foi introduzida, a fim de harmonizar com o tratamento dado aos demais tributos federais.

A fiscalização, ao lançar a multa por descumprimento de obrigação acessória, baseou-se na seguinte redação do art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

Art. 32. *A empresa é também obrigada a: (...)*

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

No entanto, referido dispositivo foi revogado, dando lugar ao art. 32-A, cuja redação é a seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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

Com relação à multa sobre a falta de recolhimento de contribuição previdenciária, o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 prescrevia o seguinte:

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;

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;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

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.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/91 passou a tratar da multa de mora e o novel art. 35-A cuidou de dispor sobre a multa de ofício:

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).*

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, mencionado no art. 35-A supra, possui a seguinte redação:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Pois bem. Feita esta breve digressão sobre a evolução legislativa, há dois pontos que gostaria de examinar, com vistas à aplicação da retroatividade benigna: o emprego da chamada “cesta de multas” (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009) e o limite do percentual da multa. Com o intuito de facilitar a compreensão do posicionamento ora esposado, as matérias foram separadas em dois tópicos.

Conflito entre Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória e Multa por Falta de Pagamento de Tributo – A Questão da “Cesta de Multas”

O primeiro ponto a ser destacado, quando se analisa os regimes das penalidades constantes da Lei nº 8.212/91 – *antes e depois da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009* –, refere-se à identificação do comportamento sancionado. Tal providência afigura-se importante para se aplicar adequadamente a retroatividade benigna aludida pelo art. 106, II do CTN, em virtude de alteração legislativa.

A posição encampada pela Administração Tributária Federal, quando há lançamento de multas por falta de recolhimento de contribuição previdenciária e também de multas por descumprimento de obrigação acessória (GFIP), é convencionalmente denominada de “cesta de multas” e sua regulamentação encontra-se detalhada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, nos seguintes termos:

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.

Ou seja, na “cesta de multas”, a aplicação da retroatividade benigna é condicionada à comparação entre:

- (i) o somatório entre as multas por descumprimento de obrigações acessórias (art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior às alterações da Lei nº 11.941/2009) e as multas por falta de pagamento de contribuições previdenciárias (art. 35, nas mesmas condições); e
- (ii) o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual introduziu à legislação previdenciária a multa de ofício de 75% sobre o valor da contribuição previdenciária devida.

A redução da penalidade, em função da retroatividade benigna, terá lugar somente se o valor resultante da aplicação do critério (i) for superior ao resultado da aplicação

do critério (ii). Nesse caso, a multa lançada deverá ser reduzida ao patamar do valor encontrado pelo critério (ii).

A fundamentação do raciocínio que permitiu à Administração Tributária Federal alcançar tais conclusões não é explicitada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

Contudo, ao analisar a jurisprudência administrativa sobre o tema, é possível tecer conjecturas sobre os motivos que conduziram à elaboração do mencionado normativo. Nesse sentido, por ocasião da prolação do acórdão nº 9202-003.795, de 17/02/2016, a eminente Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo fez constar do seu voto o seguinte trecho esclarecedor (grifos nossos):

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em outras palavras, o entendimento preconizado pelo acórdão nº 9202-003.795, de 17/02/2016, foi o de que:

– antes da edição da Lei nº 11.941/2009, a falta de declaração ou a declaração inexata (descumprimento de obrigação acessória), bem como a falta de recolhimento do tributo (descumprimento da obrigação principal) configuravam infrações autônomas, com sanções independentes e cumuláveis, sendo a primeira apenada pelo art. 32 e a segunda apenada pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91;

– depois da edição da Lei nº 11.941/2009, a falta de declaração ou a declaração inexata juntamente com a falta de recolhimento do tributo passaram a tipificar, de acordo com o mencionado julgado, condutas necessárias para a tipificação de uma única sanção, em função da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual o art. 35-A da Lei nº 8.212/91 faz remissão.

No final, saber se a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 atuou ou não dentro dos preceitos legais depende, em essência, da interpretação a ser dada à expressão “*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, contida no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96.

Não obstante a clareza do acórdão nº 9202-03.795, penso que tal exegese merece aprofundamento.

De início, é possível afirmar que o legislador ordinário não está impedido de impor uma única sanção para mais de uma infração. Em tese, portanto, a finalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/96 poderia ser sancionar o contribuinte que não efetuou pagamento e não declarou ou declarou de forma inexata, sendo tais infrações identificadas pela autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício. Não abrangeria a falta de recolhimento de tributo já declarado, cuja infração estaria sujeita apenas à multa de mora prevista no art. 35, nem o descumprimento isolado de obrigação acessória, passível de multa prevista no art. 32-A, todos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O problema é que o art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96 possui redação truncada quando faz alusão “*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”.

Na literalidade do dispositivo, se a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *cumulativamente* falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata, isso consistiria um paradoxo, porque não seria possível, ao mesmo tempo, *não existir declaração e existir declaração com inexatidão*. Se, em outra leitura possível, a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *alternativamente* falta de pagamento ou falta de declaração ou declaração inexata seria criada uma antinomia em relação ao disposto no art. 32-A, que igualmente cuida de penalizar a falta de declaração ou a declaração inexata.

Diante da dúvida sobre a aplicação de sanções tributárias, o art. 112 do CTN prioriza a interpretação mais favorável ao acusado. Retrata a adoção do princípio “*in dubio pro reo*” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o infrator com a aplicação da penalidade mais branda.

Art. 112. *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in *Sanções Administrativas Tributárias*, Ed. Dialética, p. 177):

Se o princípio de Direito Penal do in dubio pro reo exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.

No caso concreto, parece-me que a interpretação mais favorável ao acusado é considerar que as infrações (i) de falta de declaração ou de declaração inexata e (ii) de falta de recolhimento da contribuição previdenciária devam ser sancionadas globalmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Conflito entre o Antigo Art. 35 e os Novos Art. 35 e Art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91 – A Questão do Percentual da Multa

O segundo ponto deste voto a ser tratado é que tem gerado controvérsia na jurisprudência refere-se ao limite do percentual da multa a ser observado, para fins de aplicação da retroatividade benigna.

Sobre o tema, há essencialmente duas linhas de interpretação.

A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os grifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

(...)

Cumprir destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.

(...)

Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.

(...)

A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)

Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

A segunda linha de interpretação, por seu turno, considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Esta é a posição que tem prevalecido no CARF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados: ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).

É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.

Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz, a meu ver, uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN, já reproduzido acima.

Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), novamente o art. 112 do CTN é invocado para a solução do caso concreto.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de manter apenas as exigências fiscais incidentes sobre planos de PLR, cuja existência não foi comprovada, cancelando-se as demais. Quanto às exigências mantidas, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por comparar a

multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Brose Adolfo - redatora *ad hoc* na data da formalização do acórdão.

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato do conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, redator de parte do voto vencedor, ter deixado os quadros do CARF antes da formalização do acórdão, formalizo o acórdão na qualidade de redatora *ad hoc* para o voto vencedor nas matérias "Previdência Complementar e PLR".

Esclareço que aqui reproduzo o voto deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Matérias Previdência Complementar e Participação nos Lucros e Resultados

Com a devida vênia, divirjo do relator quanto aos dois levantamentos: previdência complementar privada de entidade fechada e participação nos lucros ou resultados.

Previdência complementar privada de entidade fechada

O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

...

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e

*planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, **não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).*

...

Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

estudo: Quanto à LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este

Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001

*Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do **art. 202 da Constituição Federal**, observado o disposto nesta Lei Complementar.*

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

Seção II

Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

...

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

...

Seção III

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

*§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo **para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.***

*§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior **poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador,** podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.*

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

...

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, **não integram a remuneração dos participantes.***

...

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

*§ 1º **Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.***

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.

Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, **obrigatoriamente**, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Portanto, um suposto programa de previdência complementar **em regime fechado** não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador.

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC nº 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime fechado, de acordo com a tese aqui desenvolvida, há necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados.

No presente caso, embora o acordo coletivo de trabalho permita o ingresso ao programa de previdência complementar de todos os segurados, somente aqueles com remuneração a partir de determinado valor terão direito à principal vantagem que é o aporte da empresa. Assim, não vejo como acatar a alegação de ser extensivo a todos quando para alguns foi-lhes retirado o principal atrativo.

E observo que esses valores são superiores ao teto de contribuição da previdência social na época: 2005 - R\$ 2.668,15, 2006 - R\$ 2.801,56, 2007 - R\$ 2.894,28 e 2008 - R\$ 3.038,99. Assim, não se trata de restrição por conta da impossibilidade de se complementar o benefício concedido pelo INSS.

Por tudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Participação nos lucros ou 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.

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 recorrente oferece a seus segurados empregados uma participação nos lucros. O instrumento que disciplina o pagamento do benefício a todos é a formalização dos termos acordados através de comissão formada por empregados; contudo, carente de representante do sindicato. Diferentemente dos casos de acordos ou convenções coletivas de trabalho em que o sindicato já participa como parte das negociações, a ausência do representante do sindicato na comissão de empregados prejudica a legitimidade dos termos acordados. Os empregados ficam mais vulneráveis a contrapartidas ao benefício que podem frustrar completamente as expectativas dos trabalhadores. Deve-se lembrar também que os termos negociados pela comissão obrigarão a todos os empregados da empresa. Assim, para que tenha esse efeito *erga omnes* a presença do sindicato é requisito essencial de legitimidade.

No caso de suposta negativa do sindicato, deve se aguardar que os representados interessados solucionem a controvérsia.

Em razão dos fundamentos que adoto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Foi assim que o conselheiro redator do voto vencedor votou na sessão de julgamento.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Redatora *ad hoc* na data da formalização do acórdão

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Redatora

Retroatividade Benigna. Multas Aplicadas.

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

De acordo com o relatório fiscal, o processo trata do lançamento de obrigação acessória em virtude de o contribuinte ter apresentado GFIP, para o período de 01/2005 a 12/2008, com dados não-correspondentes aos fatos geradores, tendo deixado de incluir as remunerações que compuseram as bases de cálculo das contribuições lançadas nos Al DEBCAD 37.257.965-5 e 37.257.966-3, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre o valor resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores e o valor resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em

sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

Nota-se que o auditor-fiscal, no momento da autuação já efetuou comparativo entre as multas vigentes na data do fato gerador e as multas supervenientes, em virtude das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme seguintes os trechos extraídos do relatório fiscal:

IV - APLICAÇÃO TEMPORAL DA LEI EM RELAÇÃO ÀS PENALIDADES

4.1 Considerando as alterações da Lei 8.212/1991 pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, e em atenção ao disposto na alínea "c" do inciso II do artigo 106 da Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, foram comparadas as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e as impostas pela legislação superveniente, tendo sido aplicadas as penalidades mais benéficas para o contribuinte, conforme demonstrativo apresentado no relatório "COMPARA", em CD anexo ao Auto.

4.2 Para as competências de 01/2005, 03/2005, 06/2005, 01/2006, 03/2006, 07/2006, 01/2007, 03/2007, 07/2007, 02/2008 a 04/2008, foi aplicada a multa incluída no Auto de Infração - Al DEBCAD 37.257.968-0, de Código de Fundamentação Legal - CFL 68, prevista na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, § 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373, além da multa incluída no presente Auto, prevista na Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99, art. 239, III, "a", "b" e parágrafos 2º ao 6º e 11, e art. 242, parágrafos 1º e 2º (com a redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99).

4.3 Para as competências de 02/2005, 04/2005, 05/2005, 07/2005 a 12/2005, 02/2006, 04/2006 a 06/2006, 08/2006 a 12/2006, 02/2007, 04/2007 a 06/2007, 08/2007 a 12/2007, 01/2008, 05/2008 a 12/2008, foi aplicada a multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 24/07/91 (combinado com o art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/96), ambos com redação da MP nº 449 de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

Pelos excertos acima, constata-se que a multa mais benéfica já foi calculada no momento da autuação, de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Portanto não há que se falar em aplicação do princípio da retroatividade benigna, consoante o disposto no artigo 106, II, c, do CTN, uma vez que tal procedimento já foi realizado pela fiscalização no momento da lavratura do auto de infração, nos termos do artigo 476-A da IN RFB 971/2009 e de acordo com o art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Pelo exposto, entendo que devam ser mantidos os valores da multa apurada incidente sobre a obrigação acessória.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Redatora