



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.727803/2012-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-010.291 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente BRITANIA ELETRODOMESTICOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/08/2008

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL.
RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.**

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 470/494, interposto contra decisão da DRJ em Florianópolis/SC, de fls. 454/464, que julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuição patronal, adicional para o SAT (DEBCAD 37.375.455-8) e devida a Terceiros (DEBCAD n.º 37.375.456-6), incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, correspondente a PLR paga em desacordo com a legislação específica, conforme autos de infração de fls. 03/09 (37.375.455-8 - Patronal) e 10/18 (37.375.456-6 - Terceiros), lavrados em 16/10/2012, relativos ao período de 01/07/2007 a 31/08/2008, com ciência da RECORRENTE em 19/10/2012, conforme AR de fl. 60.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 75.206,76 e R\$ 15.268,58, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa.

Consta em relatório fiscal (fls. 19/23) que, ao pagar a rubrica intitulada PLR, a RECORRENTE violou o parágrafo 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, pois, pagou PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil aos segurados empregados, os quais estão discriminados em planilha de fls. 36/41.

Assim, a fiscalização observou afronta ao art. 3º, §2º, da Lei n.º 10.101/2000 e considerou tais pagamentos realizados de forma irregular como base de incidência das contribuições previdenciárias e das destinadas aos “terceiros”, caracterizando-os como salário de contribuição, em consequência da previsão contida na alínea “j” do parágrafo 9º do artigo 28 da lei n.º 8.212/91.

Os valores devidos foram lançados através do código de levantamento PL1 – PARTICIPACAO LUCROS RESULTADOS, cujos fatos geradores foram, portanto, as remunerações pagas como participação nos lucros e resultados, nas competências 07/2007 a 09/2007, 01/2008 a 04/2008, 07/2008 e 08/2008, aos segurados empregados.

Com relação à multa aplicada, após realizar tabela comparativa para análise da multa mais benéfica ao RECORRENTE (fls. 43/44), a fiscalização aplicou a de 75%, de acordo com o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Às contribuições devidas aos “terceiros”, foi aplicada a multa vigente à época da

ocorrência dos fatos geradores, 24%, porque mais benéfica ao contribuinte do que aquelas vigentes após a publicação da Medida Provisória n.º 449/2008.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 124/151, em 18/11/2012. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Florianópolis/SC, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Alega ter ocorrido a decadência de o Fisco realizar lançamentos relativos a fatos geradores anteriores a setembro de 2007, uma vez que a ciência dos autos de infração ocorreu em 19/10/2012, portanto, quando já expirado o lustro decadencial, a teor da disposição contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), pois, na espécie, teria havido recolhimento a menor da contribuição social cujo pagamento está sujeito à sistemática do lançamento por homologação;

Em outro plano, reclama que o feito está eivado de nulidade, pois contém erro material na apuração da base de cálculo do tributo, na medida em que a autoridade autuante desconsiderou a natureza de pagamento de PLR de todas as parcelas pagas a esse título e não somente da terceira parcela, o que a seu ver implica a violação do disposto no art. 142 do CTN;

Argumenta, que a autoridade lançadora em momento algum desconsiderou os Programas e Planos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, e, caso entendesse pelo caráter salarial, tal entendimento deveria limitar-se aos pagamentos que excederam o limite legal previsto no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 10.101, de 2000, e não às primeira e segunda parcelas pagas, até porque, nos casos em que houve apenas dois pagamentos de PLR dentro do ano-calendário, a fiscalização não questionou tais pagamentos, ao que transcreve excertos de decisão administrativa prolatada pelo CARF com o fito de ver corroborada referida exegese;

Em outro plano, ainda, alega que, no tocante à matriz da contribuinte em Curitiba (PR), houve pagamentos de funcionários homônimos, implicando a contagem errônea de três pagamentos de PLR como se fossem para a mesma pessoa, como é o caso dos pagamentos feitos a Luiz Carlos de Souza, no ano de 2008, sendo que dois pagamentos, realizados em 01/2008 e 07/2008, foram feitos ao funcionário Luiz Carlos de Souza cadastrado no CPF/MF sob o número 126.621.52800, e um pagamento foi realizado em 03/2008 para o funcionário Luiz Carlos de Souza cadastrado no CPF/MF sob o número 274.379.57949;

Reclama, ademais disso, que o suposto pagamento de três parcelas a título de PLR no ano de 2008 corresponde a pagamento de PLR semestral e, bem assim, à complementação da parcela referente ao segundo semestre de 2007 que, por equívoco, foi paga a menor devido a erro de cálculo das metas obtidas;

Argumenta que, pela simples visualização dos valores pagos em fevereiro/2008, valores em média inferiores a R\$ 50,00 por pessoa, constata-se que se trata de mera complementação dos valores anteriormente pagos, o que, a seu ver, afasta o caráter salarial da referida parcela e a incidência da contribuição social combatida;

Dado este quadro, alega que não houve qualquer tentativa de distribuição de salários de forma disfarçada, uma vez que tal caso abrange poucos funcionários e os valores são irrisórios, ao que reitera ter realizado em janeiro de 2008 o pagamento de PLR referente ao segundo semestre de 2007, tendo havido complemento de valor dessa parcela em

fevereiro de 2008, e que em julho de 2008, realizou o pagamento de PLR referente ao primeiro semestre de 2008;

Especificamente no tocante à filial de Joinville (SC), reclama ser indevida a exigência das contribuições guerreadas, tendo em vista que parte dos pagamentos se refere a pagamento de diferenças de PLR a funcionários corporativos, outra parte se refere a diferenças entre os valores pagos e os valores acordados em Convenções Coletivas de Trabalho com o sindicato de Joinville e outra parte, ainda, se refere a pagamento de saldo de PLR por motivo de rescisão contratual do gerente do Centro de Distribuição, BRÁULIO DAVID BATISTA DA CRUZ;

Quanto às multas aplicadas no Auto de Infração DEBCAD 37.345.4558, reclama que, muito embora a fiscalização tenha adotado exatamente o procedimento previsto no art. 476ª da IN RFB n.º 971, de 2009, com redação dada pela IN RFB n.º 1.027, de 2010, a aplicação da referida norma beira o absurdo, porquanto resulta no descumprimento da legislação ordinária em vigor, na medida em que desconsidera o disposto no art. 32ª da Lei n.º 8.212, de 1991, em patente usurpação do poder vinculado da autoridade pública, ao que aduz que não há qualquer lógica em somar uma multa por descumprimento de obrigação principal com uma multa por descumprimento de obrigação acessória, para, então, compará-las ao valor de uma multa por deixar de cumprir uma obrigação principal, em razão de que requer que seja aplicada a legislação vigente à época dos fatos geradores, mais precisamente, a norma que consta do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991;

Finalmente, em face de tudo o quanto foi exposto, requer o que segue:

- a) a declaração de decadência do crédito tributário exigido relativamente ao período de janeiro a setembro de 2007, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- b) a declaração de nulidade por vício material da autuação quando da apuração da base de cálculo ou que, ao menos, sejam excluídos os dois primeiros pagamentos anuais realizados a título de PLR;
- c) a declaração de improcedência da exigência fiscal relativa aos pagamentos feitos a título de PLR aos funcionários homônimos Luiz Carlos de Souza;
- d) a declaração de improcedência da exigência fiscal relativa aos pagamentos feitos a título de PLR, em fevereiro de 2008, pela matriz de Curitiba (PR), por se tratarem de mera complementação da PLR paga em janeiro de 2008, em face das diferenças nas metas atingidas;
- e) a declaração de improcedência da exigência fiscal relativa aos pagamentos feitos a título de PLR, em agosto de 2008, pela filial de Joinville (SC), por se tratarem de mera complementação da PLR paga em julho de 2008, sem qualquer natureza salarial;
- f) a declaração de improcedência da exigência fiscal relativa aos pagamentos feitos a título de PLR, em agosto de 2007, pela filial de Joinville (SC), por se tratarem de mera complementação da PLR paga em julho de 2007 (antes da assinatura da CCT e referente ao primeiro semestre de 2007), sem qualquer natureza salarial;
- g) a declaração de improcedência da exigência fiscal relativa aos pagamentos feitos a BRÁULIO DAVID BATISTA DA CRUZ, por se referirem à complementação da PLR do primeiro semestre de 2007;
- h) o recálculo das multas exigidas por meio do Auto de Infração DEBCAD 37.345.4558, de molde a ser aplicada a legislação vigente à época dos fatos geradores, nos termos do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Florianópolis/SC julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 454/464):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/08/2008

DIFERENÇAS DE RECOLHIMENTO. DECADÊNCIA.

Segundo parecer exarado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional,

aprovado pelo Ministro da Fazenda, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do §4º do art. 150 do CTN, para fins de cômputo do prazo de decadência.

BASE DE CÁLCULO. PLR. LEI ESPECÍFICA.

Os valores pagos a título de antecipação na participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada por mais de duas vezes no mesmo ano civil, integram o salário-de-contribuição, uma vez que tais pagamentos malferem a disciplina estabelecida em lei específica.

MULTA DE OFÍCIO. CRITÉRIO.

Ante a inexistência de ato normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que expresse entendimento contrário, o critério de aplicação da multa de ofício veiculado por meio de instrução normativa da RFB deve ser observado pelas autoridades lançadoras e julgadoras.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências de julho a setembro de 2007, na forma abaixo discriminada, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador, contado nos termos do §4º do art. 150, do CTN, e a ciência do contribuinte do lançamento, que ocorreu em 19/10/2012.

DEBCAD 37.375.455-8

CNPJ 76.492.701/0006-61

Competência	Total Exigido
jul/07	4.685,94
ago/07	694,24

CNPJ 76.492.701/0007-42

Competência	Total Exigido
jul/07	17.059,49
ago/07	1.593,78
set/07	887,90

DEBCAD 37.375.456-6

CNPJ 76.492.701/0006-61

Competência	Total Exigido
jul/07	958,53
ago/07	141,83

CNPJ 76.492.701/0007-42

Competência	Total Exigido
jul/07	3.489,57
ago/07	325,60
set/07	181,17

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 14/05/2014, conforme termo de abertura de documento, à fl. 467, apresentou o recurso voluntário de fls. 470/494, em 03/06/2014.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINAR

I.a. Nulidade do auto de infração por erro material na base de cálculo.

Sustenta a RECORRENTE a nulidade do auto de infração por erro material na base de cálculo, pelo fato de a fiscalização não ter desconsiderado apenas a terceira parcela da PLR pagas dentro do mesmo ano (parcelas posteriores às duas primeiras por ano), mas também da primeira e da segunda parcelas, desconsiderando como um todo a natureza de pagamentos de lucros e resultados para os empregados da Recorrente constantes da listagem anexa aos Autos de Infração.

Conforme já relatado, segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 19/23, os acordos de PLR celebrados violam a lei de regência, pois não foi respeitada a regra que veda o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, ou a sua ocorrência em número superior a 2 (duas) vezes no mesmo ano civil. No ano sob fiscalização ocorreram mais de dois pagamentos no ano, com periodicidade inferior a 6 meses entre eles, o que viola o disposto no art. 3º, §2º da Lei nº 11.101/2000 (redação anterior à Lei nº 12.832/2013), a conferir:

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.

O dispositivo legal tem clareza solar ao determinar a vedação de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil ou o pagamento de duas parcelas em período inferior a um semestre civil.

Percebe-se que a Lei n.º 10.101/2000 não estabelece nenhuma relação entre a periodicidade de pagamentos e o ano ao qual estes pagamentos supostamente se referem, mas sim ao ano civil em que eles foram efetuados. Este entendimento é pacífico no CARF, a conferir:

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga ao empregado a esse título. (Acórdão n.º 2202-004.830, sessão de 7/11/2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/02/2004, 31/03/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei n.º 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. CONSEQUÊNCIA.

O descumprimento das regras relativas à periodicidade do pagamento da PLR implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

(Acórdão n.º 2201-005.159, sessão de 04/06/2019)

Também neste sentido, a CSRF possui o entendimento de que o não respeito à regra de periodicidade prevista em lei macula todos os pagamentos feitos à título de PLR, e não somente aqueles excedentes, como pleiteia a RECORRENTE:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

(...)

(acórdão nº 9202-007.665; julgado em 26/03/2018)

Assim, a existência de três pagamentos no ano no mesmo ano civil aos segurados empregados é fato suficiente para desconsiderar todo plano de PLR, cujos pagamentos aconteceram naquele ano, sendo tais pagamentos considerados salário-de-contribuição.

Isto porque não existe plano de PLR parcialmente certo. Ele deve estar completamente certo e de acordo com os requisitos da lei, caso contrário, basta apenas o descumprimento de um dos critérios para que o plano de PLR esteja em desconformidade com a lei e, conseqüentemente, os pagamentos sujeitos à contribuição previdenciária.

Como dito, a lei elenca a limitação por ano civil, e não por regime de “competência” de pagamento, razão pela qual o pagamento adicional macula todos os pagamentos feitos naquele ano, nos moldes em que entendeu a autoridade fiscalizadora.

Sendo assim, ao não respeitarem os requisitos legais, todos pagamentos de PLR feitos à margem dos limites fixados pela referida lei devem ser descaracterizados, conforme entendimento já exposto da CSRF.

Então, entende-se que a lei não permite o pagamento de mais de duas verbas de PLR – seja de qual plano for – no período de um ano civil.

Tanto é que o §3º do mesmo art. 3º da Lei nº 10.101/00 estabelece que os pagamentos efetuados em decorrência de planos de PLR, mantidos espontaneamente pela empresa, podem ser compensados com outras obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho também atinentes à participação nos lucros ou resultados:

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.

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Ou seja, s.m.j. os planos de PLR (seja de acordo próprio, seja decorrentes de acordos ou convenções coletivas) devem ser compensados entre si de modo a respeitar a regra de periodicidade do pagamento legalmente prevista.

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize a interpretação pleiteada pela RECORRENTE.

Logo, não enxergo erro material na apuração da base de cálculo, tendo em vista que o não respeito à regra de periodicidade prevista em lei macula todos os pagamentos feitos à título de PLR, e não somente aqueles excedentes. Sem razão a RECORRENTE.

II. MÉRITO

II.a. Contribuições Previdenciárias sobre PLR.

Conforme exposto no relatório acima, o presente lançamento refere-se à contribuição patronal, SAT/RAT e terceiros, devidas pela RECORRENTE, calculadas sobre os valores pagos a título de PLR efetuados entre 10/2007 e 08/2008 (após o reconhecimento da decadência parcial pela DRJ).

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, entendo ser extremamente didático o voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão n.º 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito

aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**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**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “**participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica**”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia

doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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 paritária 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.

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia sobre a participação**; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo**; iii) **o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho**; iv) **que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com**

mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se **“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”**.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, *“ou seja, entender que as metas são boas ou ruins”* tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei.

Conforme já relatado, segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 19/23, os acordos de PLR celebrados violam as leis de regência pois, ao pagar a rubrica intitulada PLR, a RECORRENTE violou o parágrafo 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, pois, pagou PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil aos segurados empregados, os quais estão discriminados em planilha de fls. 36/41.

Assim, a fiscalização considerou tais pagamentos realizados de forma irregular como base de incidência das contribuições previdenciárias e das destinadas aos “terceiros”, caracterizando-os como salário de contribuição, em consequência da previsão contida na alínea “j” do parágrafo 9º do artigo 28 da lei nº 8.212/91.

II.b. Pagamentos relativos à Matriz

II.b.i. Dos pagamentos de PLR a funcionários homônimos

Alega a RECORRENTE que, pelo fato de alguns funcionários terem o mesmo nome e sobrenome, a Autoridade Fiscal se equivocou ao considerar que os pagamentos foram feitos ao mesmo funcionário e, portanto, em mais de duas vezes por ano.

Verifica-se pelos documentos acostados pela RECORRENTE que ambos os empregados fizeram parte do quadro colaborativo da entidade de CNPJ 76.492.701/0001-57, relacionados aos pagamentos a título de PLR realizados nos meses 01, 03 e 07 de 2008.

Pois bem, no que concerne o período em questão, em análise ao documento acostado à fl. 227, verifica-se que LUIZ CARLOS DE SOUZA, Matrícula: 10207-5, foi funcionário da RECORRENTE no período de trabalho de 15/02/2008 a 15/02/2009, enquanto, de acordo com o documento de fl. 224, LUIZ CARLOS DE SOUZA, Matrícula 11131-7, foi funcionário da RECORRENTE no período de trabalho de 01/04/2008 a 31/03/2009 e se encontrava de férias de 07/07/2008 a 26/07/2008, sendo apenas essas as informações trazidas pela RECORRENTE, juntamente à identidade acostada à fl. 445, de um dos funcionários em questão.

Portanto, resta impossível saber, com apenas esses documentos acostados pela RECORRENTE em fase impugnatória, se, de fato, os pagamentos realizados tiveram destino a ambos ou a apenas um dos empregados em questão. Ademais, vale ressaltar que apenas foi acostado aos autos o documento de identificação de um dos empregados (fl. 445).

Sabe-se que o recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória, pois é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme disposto no art. 16 do Decreto 70.235/76 e art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ademais, como já exposto, os planos de PLR são únicos para cada empresa, de modo que o não cumprimento de qualquer requisito legal macula todo o plano. Portanto, no caso dos empregados homônimos, a RECORRENTE teria que comprovar que todos os pagamentos excedentes teriam sido feitos a homônimos, de modo a restarem apenas 2 pagamentos no mesmo ano civil, com periodicidade superior a 1 semestre

Neste sentido, improcedente o recurso.

II.b.ii. Do pagamento de três parcelas a título de PLR

Alega a RECORRENTE que o restante dos valores exigidos de contribuições previdenciárias e consectários da matriz em Curitiba refere-se aos pagamentos de PLR em complementação aos valores pagos em janeiro/2008 (referente ao 2º semestre de 2007). A diferença de valores paga em fevereiro/2008 refere-se à diferença no percentual de metas atingidas no 2º semestre de 2007.

Relata que os pagamentos ocorridos em fevereiro de 2008 se referem a complementação do percentual de 1,58% referente ao cálculo da PLR sobre as metas departamentais que, por equívoco da Empresa, deixou de ser pago em janeiro/2008 referente ao 2º semestre de 2007.

Dessa forma, alega a RECORRENTE a ausência de natureza salarial dos valores pagos no ano de 2008 a título de PLR aos funcionários da matriz em Curitiba/PR arrolados nos Autos de Infração, tendo em vista que os pagamentos realizados em fevereiro/2008 não constituem salário, mas mera complementação da PLR paga em janeiro/2008 (referente ao 2º semestre de 2007) pelas diferenças nas metas departamentais atingidas, não tendo havido a distribuição de lucros e resultados por período superior a duas vezes anuais.

Contudo, entendo que os pagamentos realizados em fevereiro/2008 se tratam valores pagos a título de PLR, como dito pela própria RECORRENTE, pois, essa suposta complementação realizada por motivo de um equívoco anterior da empresa, ensejou, inequivocamente, em novo pagamento de valores a título de PLR.

Ademais, caberia à RECORRENTE trazer aos autos a documentação comprobatória de que esse pagamento em fev/2008 se tratou de uma mera correção, o que não foi feito, sendo certo que à contribuinte cabe apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário

II.c Filial de Joinville/SC (0007-42).

II.c.i. Funcionários Corporativos

Afirma a RECORRENTE que parte dos valores exigidos de contribuições previdenciárias da filial em Joinville/SC refere-se aos pagamentos de PLR complementar realizado em agosto/2008 aos funcionários denominados "corporativos" (Doc. 6 da Impugnação), correspondendo à diferença de metas atingidas e que deveriam ter sido pagas em julho/2008.

Afirma que esses funcionários "corporativos" possuem sua participação nos lucros e resultados ligada as unidades de Curitiba e de Joinville, já que prestam serviços a tais unidades de forma conjunta. Assim, o pagamento da PLR a eles devida dependia do resultado das unidades/plantas de Curitiba/PR e Joinville/SC, razão pela qual a PLR de tais funcionários é paga posteriormente.

Contudo, a contribuinte deve manter controle e ingerência acerca dos seus pagamentos de PLR, de modo a cumprir exatamente o que prevê a lei de regência: apenas 2 pagamentos no ano civil e com periodicidade de superior a 1 semestre civil.

Portanto, sem razão à RECORRENTE.

II.c.ii. Diferenças nas CCTs

Afirma que em ago/2007 houve também complementação de PLR paga em jul/2007 motivada pela CCT assinada pela filial de Joinville. Contudo, como já exposto, o §3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 estabelece que os pagamentos efetuados em decorrência de planos de PLR, mantidos espontaneamente pela empresa, podem ser compensados com outras obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho também atinentes à participação nos lucros ou resultados, de modo que os planos de PLR (seja de acordo próprio, seja decorrentes de acordos ou convenções coletivas) devem ser compensados entre si com vistas a respeitar a regra de periodicidade do pagamento legalmente prevista.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

II.c.iii. Pagamento ao Sr. Bráulio David

Quanto ao pagamento da 3ª parcela a título de PLR para o empregado Bráulio David, em 2007, alega a RECORRENTE *que o 2º e 3º pagamentos realizados ao referido empregado se referem à distribuição de lucros e resultados do 1º semestre de 2007, em virtude das razões acima expostas, motivo pelo qual não deve haver a incidência da contribuição previdenciária, devendo ser parcialmente reformado o acórdão proferido pela DRJ.*

Igualmente, aplica-se o mesmo raciocínio lógico já citado anteriormente, qual seja, as complementações realizadas ensejaram, inequivocamente, em novo pagamento de valores a título de PLR.

Sem razão a RECORRENTE.

II.d. Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna

A RECORRENTE, em suma, não concorda com o modo de comparação das multas realizado pela autoridade lançadora para fins de verificação da retroatividade benigna, já

que pleiteia a aplicação da multa prevista na legislação à época dos fatos ao invés da nova multa de 75% trazida pela MP 449/2008.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula n.º 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário, deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF n.º 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF n.º 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruça sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão n.º 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n.º 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u></p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>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</p>

¹ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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

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

<p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p> <p>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;</p> <p>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;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>	<p>legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, (...)</u></p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p> <p>Lei 9.430:</p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u></p> <p>§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>
--	--

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de

obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PGFN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Portanto, entendo que assiste razão ao RECORRENTE neste pleito, já que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008.

Conseqüentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazido pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 (nos lançamentos de obrigações principais).

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

III. CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim