



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

Processo n° 11065.003349/2010-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.243 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: CARTÃO DE PREMIAÇÃO DE INCENTIVO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Recorrente ATENDE BEM - SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO, COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

REMUNERAÇÃO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

Integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter de retribuição pelo serviço, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, vigente à época, limitada a 75%, vencida nesta parte a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis. Declarou-se impedido o conselheiro Thiago Taborda Simões.

COPIA

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

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

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para a competência 11/2008.

O valor apurado é decorrente de desmembramento do processo original 11065.002307/2009-53 (Debcad nº 37.088.886-3) devido ao fato de o contribuinte em questão ser optante pelo parcelamento da Lei 11.941/2009 e de que a competência 11/2008 não é passível de inclusão na consolidação e benefícios do mesmo.

O Relatório Fiscal (fls. 139/145) informa que o fato gerador foi apurado na contabilidade da empresa (livro diário e razão), na conta PROGRAMA DE INCENTIVOS - CÓD 95292, e documentos de caixa, referente aos pagamentos efetuados aos segurados empregados, a título de comissões sobre vendas ou prêmio sobre produção, também denominada de "TOP". Registra que o pagamento da rubrica "TOP", assim denominada nos documentos apresentados pelo contribuinte, trata-se na verdade de comissão sobre a produção ou vendas não incluída na folha de pagamento, nem na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), o qual é objeto de diversas ações trabalhistas, e se constitui como um pagamento por fora, o que foi reconhecido pelo próprio contribuinte, conforme atesta o Termo de Compromisso de ajustamento de conduta, assinado pela ora autuada com o Ministério Público do Trabalho e que se encontra anexado ao processo no Doc. 05.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 15/10/2009 (fls. 01).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 1692/1718), alegando, em síntese, que:

1. não há incidência das contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de premiação, pois inexistente o caráter de habitualidade para caracterizar tais parcelas como integrantes do salário de contribuição. Acrescenta que a relação que se estabelece entre o patrocinador e o beneficiário, em face da premiação, não se reveste da natureza remuneratória, por ser eventual, ocorrendo somente na hipótese de determinadas condições se confirmarem. Sendo que o beneficiário será premiado apenas se o desejar e desde que concluídos os requisitos necessários, razão pela qual se configura a aleatoriedade;
2. afirma que o artigo 22, I, da Lei 8.212/91 dispõe que constitui base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas o valor da remuneração habitual, destinada a retribuir o trabalho. E que tal assertiva é confirmada pelo art. 28 da Lei 8.212/91, que em seu § 9º,

"e", item 7, estabelece que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais;

3. é inexigível a contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), da forma como exigida, pois afronta a Lei 8.212/91 e aos princípios da legalidade genérica e estrita. Acrescenta que não exerce atividade preponderante grave (alíquota de SAT 3%);
4. foi penalizada pelo descumprimento da obrigação acessória em razão de ter omitido da GFIP valores pagos a título de premiação aos segurados empregados, pretensamente ensejadores de contribuições previdenciárias, o que constitui infração ao artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, passível de aplicação da multa prevista no art. 32-A do mesmo diploma legal. Alega que esta penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória não deve prosperar, pois tais prêmios não se constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias;
5. pelo exposto, requer seja julgada improcedente a autuação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre/RS – por meio do Acórdão 10-35.164 da 6ª Turma da DRJ/POA (fls. 1783/1792) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que não havia justificativa nem amparo legal para prosperar a pretensão da Impugnante no sentido de considerar o procedimento fiscal passível de nulidade.

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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

A Recorrente alega que os valores decorrentes das parcelas pagas a título de programa de incentivo, rubrica "TOP", não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária por não possuírem natureza remuneratória.

Tal alegação não deve prosperar pelos fatos, pela legislação de regência e pela jurisprudência judicial e deste Conselho, todos a seguir delineados neste voto.

Considerando o Relatório Fiscal (fls. 139/145) e os documentos acostados aos autos, constata-se que era fornecido cartão de premiação, e posteriormente valores em pecúnia, aos segurados empregados, destinado a programa de estímulo ao aumento de produtividade (vendas) e, portanto, relacionado ao alcance de metas de desempenho, conforme ficou delineado no Relatório Fiscal:

"[...] 2 - DO FATO GERADOR.

2.1. Através da análise da contabilidade - livro diário e livro razão - apresentados pelo contribuinte, assim como dos documentos contábeis que deram sustentação aos lançamentos contábeis constatamos que o mesmo efetuou o crédito/pagamento aos seus segurados empregados de comissões sobre vendas ou prêmio sobre a produção, também denominada pela fiscalizada de "TOP".

2.2. O pagamento desta rubrica ocorria através de depósitos bancários para cada segurado empregado ou simplesmente em dinheiro vivo.

2.3. Tal procedimento foi detectado pela auditoria através da análise dos lançamentos contábeis na conta ADIANTAMENTO A FORNECEDORES (CÓD 03055) até 12/2006, e num segundo momento na conta PROGAMA DE INCENTIVOS (CÓD 08086 até 06/2007 e CÓD 95292 após 07/2007).

No Anexo 3 ao presente auto, consta detalhamento de lançamentos nas contas acima referidas.

2.4. Para melhor elucidar o procedimento adotado pelo contribuinte, tomemos um caso em específico: no dia 12/12/2006, na conta 03055 acima referida temos o lançamento 23699, no valor de R\$ 114.969,00. No histórico de tal lançamento consta apenas "valor cheque 19623". Solicitado a apresentar os documentos que comprovassem a natureza de tal lançamento, o contribuinte apresentou tão somente cópia do

cheque. Em referida cópia, há uma anotação manuscrita com os dizeres "TOP". (doc 1, anexo aos demais documentos de prova da competência 11/2006)

2.5. Indagado sobre a origem e significado destes lançamentos o contribuinte apresentou planilhas com relação de segurados que haviam recebido valores a título "TOP", o qual a fiscalização constatou tratar-se de comissão sobre produção ou vendas.

2.6. Observe-se que há várias listagens para a mesma competência. A título de exemplo, se totalizarmos as listagens apresentadas, das comissões "TOP" apuradas na competência 11/2006, (Total de R\$ 114.969,00) veremos que o valor se corresponde com o valor do lançamento contábil referido acima.

2.7. Conforme verifica-se da análise das listagens apresentadas, em geral, para cada segurado empregado eram apurados vários valores mensais, os quais eram somados e pagos, normalmente, no mês subsequente ao de apuração da produção.

(...)

2.11. Ressalte-se, ainda, o fato de que anteriormente à competência 05/2006 o contribuinte efetuava o pagamento das mesmas comissões ora denominadas "TOP" através do denominado cartão INCENTIVE HOUSE, não oferecendo as mesmas à tributação. Tal procedimento irregular ensejou fiscalização e cobrança de contribuições previdenciárias sobre as mesmas (Procedimento fiscal número 09335181, encerrado em 28/11/2006).

2.12. Por oportuno destacamos também que o pagamento da rubrica "TOP" assim denominada nos documentos apresentados pelo contribuinte, que constitui-se na verdade de comissão sobre a produção ou vendas não incluída na folha de pagamento, nem na GFIP, é objeto de diversas ações trabalhistas e se constitui no que o próprio contribuinte reconheceu como um "pagamento por fora" conforme atesta o Termo de Compromisso de ajustamento de conduta, assinado pela ora atuada com o Ministério Público do Trabalho, (doc. 5, anexo) [...]"

Os valores pagos por meio de cartão de incentivo ou de depósitos bancários são considerados prêmios, sendo este prêmio um salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como a produção (vendas), a eficiência, dentre outros fatores de produção. Caracteriza-se pelo seu aspecto condicional; uma vez atingida a condição prevista por parte do trabalhador, este faz jus ao mesmo. Portanto, por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação do serviço prestado e, por conseqüência, possui natureza jurídica salarial conforme se extrai dos requisitos discriminados nas campanhas anexadas no Doc. 3 (fls. 1728/1755). Ademais, os prêmios pagos pela empresa são retribuições aos empregados pela eficiência e diligência de suas atividades, com esforço extra de vendas inseridas dentro da campanha. No caso em questão, foram concedidos prêmios a seus empregados através de depósitos bancários ou em dinheiro vivo, em razão da participação dos mesmos em programa de incentivo à "produtividade" (esforço extra de vendas) adotado pela Recorrente.

A Recorrente tenta descaracterizar a natureza salarial dos prêmios alegando que são pagos por mera liberalidade da empresa e sem habitualidade (ganhos eventuais), uma

vez que o pagamento é vinculado exclusivamente à eventual superação das metas ou expectativas de desempenho pré-determinadas pela mesma.

Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer.

A meu ver, a habitualidade não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador. Tanto ficou configurada a habitualidade que a Recorrente disponibilizou os cartões de incentivos e, posteriormente, valores em depósitos bancários, no período de 04/2004 a 11/2008, aos segurados empregados. Portanto, a habitualidade, no presente caso, resta caracterizada em decorrência da própria política de premiação realizada pela Recorrente.

O pagamento de prêmios por cumprimento de condição leva tais valores a aderirem ao contrato de trabalho, cuja eventual supressão pode caracterizar alteração prejudicial do contrato de trabalho, o que é vedado pelo art. 468 da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe neste sentido:

Art. 468. Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, ainda assim, desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.

O entendimento acima encontra respaldo na jurisprudência trabalhista, conforme se verifica nos seguintes julgados:

Prêmios. Salário-condição. Os prêmios constituem modalidade de salário-condição, sujeitos a fatores determinados. E, como tal, integram a remuneração do autor estritamente nos meses em que verificada a condição".(RO-23976/97 – TRT 3ª Reg. – 1ª T – relator juiz Ricardo Antônio Mohallem – DJMG 22-01-99).

Comissões e prêmios. Distinção. Comissão é um percentual calculado sobre as vendas ou cobranças feitas pelo empregado em favor do empregador. O prêmio depende do atingimento de metas estabelecidas pelo empregador. É salário-condição. Uma vez atingida a condição, a empresa paga o valor combinado. Não se pode querer que o preposto saiba a natureza jurídica entre uma verba e outra". (Proc. nº 00693-2003-902-02-00-7 – Ac. 20030282661 – TRT 2ª Reg. - 3ª Turma – relator juiz Sérgio Pinto Martins – DOESP 24-06-03).

Com isso, entendo que há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos segurados empregados por meio de cartão de premiação ou de valores em depósitos bancários.

Nesse sentido, registramos que há vários precedentes desta natureza prolatados por esta Corte Administrativa, então denominada 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes: Ac. 206-00236, Ac. 206-00286, Ac. 206-00333, Ac. 206-00949. Ainda registro o teor das ementas nos julgados abaixo:

ACÓRDÃO 206-00949 – Recurso 147059

Ementa: PREVIDENCIÁRIO – REMUNERAÇÃO INDIRETA – UTILIDADES – PAGAMENTO DE PRÊMIO – PRODUTIVIDADE - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO – DECADÊNCIA

Incide contribuição previdenciária sobre o prêmio fornecido pela empresa aos contribuintes individuais que lhe prestam serviços, a título de incentivo pelas vendas. (...)

ACÓRDÃO 206-00286 – Recurso 141822

Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - REMUNERAÇÃO. INCENTIVE HOUSE. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

MULTA MORATÓRIA E OS JUROS SELIC SÃO DEVIDOS NO CASO DE INADIMPLÊNCIA DO CONTRIBUINTE.

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela Incentive House S.A. é fato gerador de contribuição previdenciária.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Dentro desse contexto, peço vênha à ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira para transcrever trecho de seu voto, condutor do Ac. 206-01657, que enfrenta a questão ora posta em julgamento:

[...] Conforme discutido nos autos o ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Para isso façamos uso da legislação previdenciária, atrelada a conceitos trazidos da legislação trabalhista.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo

coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)”

O conceito de remuneração, descrito no art. 457 da CLT, deve ser analisado em sua acepção mais ampla, ou seja, correspondendo ao gênero, do qual são espécies principais os termos salários, ordenados, vencimentos etc.

“Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

(Súmulas nos 84, 101 e 226 do TST.)

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado.

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.

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.”

Não procede o argumento do recorrente, uma vez que já está pacificado na doutrina e jurisprudência que os prêmios pagos possuem natureza salarial.

A definição de “prêmios” dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades, tendo o empregado alcançado resultados no exercício da atividade laboral.

(...)

Claro é o posicionamento do STF, acerca da natureza salarial dos prêmios, posto o descrito na súmula nº 209, nestes termos:

“Súmula 209 – Salário-Prêmio, salário – produção. O salário-produção, como outras modalidades de salário prêmio, é devido, desde que verificada a condição a que estiver subordinado, e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade.”

Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao empregado.

(...)

Vale destacar ainda, que por se caracterizarem como remuneração, os prêmios devem, em regra, refletir no pagamento de todas as demais verbas trabalhistas, sejam elas: férias, 13º salário, repouso semanal remunerado, devendo-se observar a habitualidade dependendo da verba que se faça incidir.

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Cabe destacar nesse ponto, que os conceitos de salário e de remuneração não se confundem. Enquanto o primeiro é restrito à contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego; a remuneração é mais ampla, abrangendo o salário, com todos os componentes, e as gorjetas, pagas por terceiros. Nesse sentido é a lição de Alice Monteiro de Barros, na obra Curso de Direito do Trabalho, Editora LTR, 3ª edição, página 730.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, nestas palavras: (...)

Pela análise do dispositivo legal, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto aos prêmios concedidos seja aos segurados empregados ou contribuintes individuais. Além disso, o texto legal não cria distinção entre as exclusões aplicáveis aos empregados e aos contribuintes individuais. [...]”

Dessa forma, não acato as alegações da Recorrente, eis que valores pagos por meio de depósitos bancários, concedidos a título de produtividade (consignados de TOP), possuem natureza remuneratória e devem integrar o salário de contribuição.

No que tange à aplicação da alíquota do SAT/GILRAT, cumpre esclarecer que não houve qualquer reenquadramento do código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), este foi estabelecido pela Recorrente em seus documentos fiscais (GFIP). Ou seja, o lançamento fiscal apenas aplicou a alíquota de 3% para a contribuição social destinada ao SAT/GILRAT, prevista na legislação em vigor na época do fato gerador (competência 11/2008).

O Fisco aplicou a alíquota correspondente ao código CNAE Fiscal que a Recorrente informou nas GFIP's – que contêm dados e informações declaradas e apresentadas pela empresa, de forma espontânea, ao Fisco –, e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como sendo de sua atividade preponderante, que foi o CNAE 8220200. Esse procedimento do Fisco está em consonância com a regra prevista no parágrafo 5º do artigo 202¹ do Regulamento da Previdência Social (RPS), dispondo que o enquadramento é de responsabilidade da empresa.

Assim sendo, a Recorrente, para evidenciar qualquer erro existente no presente lançamento fiscal, teria de produzir prova inequívoca de que prestou informações diversas ou inexatas à Previdência Social em suas GFIP's e no Cadastro do CNPJ. No caso concreto, a empresa não se desincumbiu desse ônus, pois a documentação trazida aos autos não veio acompanhada de documentos que comprovassem incorreções nos valores apurados e lançados pela auditoria fiscal. Com isso, não tendo a Recorrente produzido tais provas, subsiste a presunção de veracidade das informações constantes das GFIP's.

Diante disso, não acato a alegação de que a alíquota da contribuição social destinada ao SAT/GILRAT estaria incorreta ou equivocada, pois não houve reenquadramento do código CNAE, e foi a própria Recorrente que se autoenquadrou no Código CNAE Fiscal nº 8220200, sendo este o código de atividade preponderante que o Fisco utilizou no presente lançamento.

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

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991²).

¹ Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 202. (...) § 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

² Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
b) quatorze por cento, no mês seguinte;
c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

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

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

-
- 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
 - b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
 - c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
 - d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

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

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

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

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

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

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

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

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

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

CONCLUSÃO:

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

Ronaldo de Lima Macedo.