



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 14485.001008/2007-87
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-005.254 – 2ª Turma
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes INGREDION BRASIL INGREDIENTES INDUSTRIAIS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 28/02/2007

PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. ACORDO PRÉVIO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação no lucro ou nos resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente, portanto não há como acatar-se instrumento firmado somente após o exercício a que se refere.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda

Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que lhe negou provimento e solicitou apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autuação exigindo contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, relativas à parte do empregado, da empresa, RAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e não recolhida na época própria, proveniente de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Em sessão plenária de 1º/12/2011, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2301-02.453 (fls. 473 a 483), assim ementado:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2003 a 28/02/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA.

Diante da ausência de expressa determinação legal e da necessidade de o intérprete garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação, a razoabilidade impõe que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo passa para o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO. MULTA DE MORA. OBSERVÂNCIA DA NORMA MAIS BENÉFICA. MULTA LIMITADA A 20%.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da Participação dos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa e Damiano Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nessa questão; b) em manter a aplicação da multa. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram pelo afastamento da multa; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator. Declaração de voto: Marcelo Oliveira. Redator designado: Mauro José Silva. Sustentação oral: Bruno Toledo Checchia OAB:27179/DF."

Intimada em 22/10/2012 (fls. 486), a Fazenda Nacional interpôs, em 23/10/2012 (RM - Relação de Movimentação de fls. 488), o Recurso Especial de fls. 489 a 494, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando discutir a **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-044/2013, de 26/02/2013 (fls. 495 a 498)

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede, em síntese, que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a multa do art. 35, II, da norma revogada, ou a do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008.

Cientificado em 02/05/2013 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 502), o Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 503 a 508, pedindo a aplicação da multa do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Na mesma data, foi interposto o Recurso Especial de fls. 510 a 522, visando discutir a **data limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo relativo a PLR - Participação nos Lucros e Resultados.**

Ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte foi dado seguimento, conforme o despacho de 24/09/2015 (fls. 638 a 642).

Em seu apelo, o Contribuinte alega, em síntese:

- de acordo com o acórdão recorrido e com a Fiscalização, a Contribuinte não teria cumprido o disposto no artigo 2º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.101, de 2000;

- a lei acima apenas regulamentou um direito constitucionalmente assegurado e fixou alguns procedimentos e finalidades, como, por exemplo, que o pagamento seja ajustado mediante acordo coletivo, convenção coletiva ou por meio de comissão escolhida pelas partes;

- assim, ao estabelecer diferentes alternativas para formalizar um acordo ou plano para participação dos empregados nos lucros ou resultados, a lei apenas tratou da forma da PLR, uma vez que a natureza jurídica de verba não salarial já estava consagrada pela Constituição Federal;

- portanto, a Lei nº 10.101, de 2000, não impõe arbitrariamente uma determinada forma para que a PLR seja negociada, ao contrário, incentiva o consenso e a negociação entre empregados e empregadores, que não podem ser desconsiderados pelas autoridades previdenciárias;

- a Contribuinte efetivamente estabeleceu Programa de PLR (doc. nº 3 da Impugnação) com a prévia pactuação de metas com seus empregados e Sindicato, cumprindo os requisitos formais exigidos pela legislação em vigor;

- embora os acordos tenham sido assinados em data posterior ao início do período de vigência, é importante lembrar que não se deve impor, mediante legislação ordinária, requisitos exacerbados para a concretização da distribuição de lucros ou resultados;

- além disso, cumpre ressaltar que os empregados tinham conhecimento das metas pactuadas, o que foi devidamente comprovado com a juntada de cópia de Atas de Reuniões, referentes ao Acordo Coletivo de PLR do ano-base de 2006 (doc. nº 4 da Impugnação), nas quais fica evidente que a Contribuinte negociou previamente com seus empregados os critérios e regras para distribuição da PLR;

- com relação a este ponto específico, a Contribuinte transcreve trecho do voto vencido, que deu provimento ao Recurso Voluntário, por entender que estavam previstos nos Acordos de PLR todos os requisitos necessários estabelecidos na Lei no 10.101, de 2000:

"Não obstante o arazoado da fiscalização, considero que os documentos carreados aos autos demonstram que havia efetivamente na empresa um programa de participação nos lucros ou resultados (ff. 271-359). No meu entender, havia uma base procedimental para o cumprimento de formalidades, notadamente no que diz respeito aos instrumentos de negociação coletiva consubstanciados nos acordos coletivos de trabalho, atas e reunião assinadas pelos representantes da empresa juntamente com a comissão de negociação.

(...)

Não se pode desqualificar o benefício pactuado tão somente com base na data da assinatura dos instrumentos coletivos.

(...)

Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos possuem regras para os pagamentos acordadas entre

representantes da empresa e representantes dos segurados empregados, consta dos autos (ff. 391/394), declarações dos Sindicatos afirmando que embora os acordos fossem assinados no ano seguintes ao ano base, as metas eram discutidas e negociadas, que esta prática perdura por mais de dez anos, de maneira que houve uma negociação prévia entre as partes." (sem destaque no original)

- como se pode perceber, a Contribuinte logrou demonstrar que todos os empregados participaram da negociação para elaboração dos Acordos de PLR, mesmo que sua assinatura tenha sido posterior ao início da vigência;

- assim, ficou claro que o objetivo da Lei nº 10.101, de 2000, foi atingido, qual seja, o prévio conhecimento e participação dos empregados na negociação;

- deste modo, não se mostra razoável o cancelamento de benefício tão importante aos empregados, apenas pelo descumprimento de uma formalidade;

- acrescente-se a isso o fato de que, no caso específico o Acordo de PLR desconsiderado pelas D. Autoridades Fiscais, possuíam critérios similares aos utilizados para pagamento da PLR dos anos anteriores, sendo que os empregados já tinham ciência das metas a serem atingidas desde o início do exercício, conforme comprovam as Declarações dos Sindicatos;

- nessa situação, o CARF já se manifestou no sentido de que o fato da data da assinatura dos acordos de PLR ser posterior ao período de aferição dos resultados não encontra óbice na Lei nº 10.101, de 2000, e não prejudica o direito dos trabalhadores a ponto de viciar o PLR, *in verbis*:

"Voto Vencedor

[...] 12. Por sua vez, alega o fisco que a data de assinatura dos acordos posterior ao período de aferição dos resultados, bem como que a apuração dos resultados está compreendida entre os meses de abril a março do ano seguinte.

13. A empresa, por sua vez, alega que os acordos assinados possuíam os mesmos indicadores utilizados para a fixação do direito à participação dos anos anteriores, sendo que os empregados já tinham ciência dos objetivos individuais a serem atingidos desde o início do exercício, findo o qual a empresa dividia os seus lucros ou resultados com empregados.

14. E na minha concepção, a forma adotada pela empresa, além de não encontrar óbice na legislação, não prejudicou o direito dos trabalhadores a ponto de viciar todo o programa de distribuição dos lucros." (Acórdãos n.ºs. 2301-00.547, 2301-00.548 e 2301-00.545, todos da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, de 19.8.2009)

- ademais, importante acrescentar que o CARF tem aceito a formalização da negociação dos Programas de PLR mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes a esses Programas:

"Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. [...]"

III — Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros;

IV - A legislação regulamentadora da PLR aceita que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido.

O programa de participação nos lucros da recorrente foi instituído em 1995 e é revisto anualmente de acordo com o resultado apurado em cada exercício financeiro. Essa sistemática autorizada pelo artigo 2º, §1º da Lei n. 10.101/2000 permite ajustes anuais para melhor aproximação aos valores reais apurados. As regras foram pactuadas quando da sua criação, logo após a primeira regulamentação através da Medida Provisória n. 794, de 29/12/1994. Desde essa época o programa de participação nos lucros ou resultados é formado por uma comissão permanente de empregados assistidos pelos sindicatos das categorias profissionais (fls. 162).

Equivocadamente, a autoridade fiscal tomou cada acordo de revisão anual das regras isoladamente, ignorando que antes de cada um há outro que o precede e que a cada ano é revisto. Até que determinado acordo, estabelecendo critérios e condições, seja revogado por um outro, não se pode negar sua existência, vigência e aplicação. Como exemplo, o acordo de revisão assinado em 11/11/96 (fls. 168) permanece vigente até que outro o modifique; no caso, o acordo assinado em 12/11/97 (fls. 171) que aumentou a parcela fixa de R\$ 350,00 para R\$ 450,00 (fls. 166 e 170), mantendo-se, no entanto, o percentual de 75% do salário vigente." (Excerto do Acórdão 213/2007, da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, de 23/03/2007, de relatoria do conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes) (sem destaque no original)

- assim, observado o princípio da legalidade, a Contribuinte reitera que foram cumpridas as exigências da Lei nº 10.101, de 2000, razão pela qual meras irregularidades formais não são suficientes para desconsiderar seu PLR;

- ademais, no direito previdenciário, assim como no direito do trabalho, deve prevalecer o princípio da realidade, onde meros formalismos não se sobrepõem à verdade dos fatos;

- ressalte-se que, em cumprimento ao que determina a Lei nº 10.101, de 2000, a Contribuinte negociou com a Comissão de Empregados e representante do Sindicato da categoria, e estabeleceu critérios com seus empregados;

- assim, os procedimentos adotados pela Contribuinte não deixam dúvidas de que foi incentivada a negociação entre empregador e empregados, valorizando os princípios

previstos nos artigos 7º e 8º da Carta Magna e as normas da Organização Internacional do Trabalho (OIT), ao contrário do que ficou consignado no acórdão recorrido.

- as razões até aqui expostas bastam para demonstrar a ilegalidade do lançamento fiscal efetuado, motivo pelo qual, pelo seu mérito, o acórdão recorrido deve ser reformado.

Ao final, o Contribuinte pede que seja admitido e conhecido o recurso, e que seja determinada a reforma do acórdão recorrido, cancelando-se a NFLD no 37.125.282-2.

O processo foi encaminhado à PGFN em 21/10/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 643) e, em 05/11/2015, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 644 a 650 (Despacho de Encaminhamento de fls. 651).

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- inicialmente, cumpre salientar que, embora tenha sido dado seguimento ao Recurso Especial, nada impede que esta CSRF, na qualidade de órgão *ad quem*, refaça o seu juízo sobre os requisitos de admissibilidade da peça recursal do Contribuinte, faculdade que se acha dentro das suas atribuições regimentais;

- tal aspecto se mostra imprescindível, tendo em vista que não há divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma capaz de alterar o resultado do julgado;

- ocorre que o julgado recorrido, no tocante ao pagamento feito a título de PLR, foi proferido com respaldo em dois argumentos: assinatura do acordo pelo sindicato firmada a destempo e ausência de regras claras e objetivas;

- tal constatação pode ser facilmente extraída da leitura do voto vencedor do julgado que, após uma análise global acerca do tema, expôs em dois tópicos as questões relativas ao presente processo administrativo fiscal;

- a expressão constante do voto *“Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso”* precedeu à apreciação das duas irregularidades apontadas referentes aos pagamentos realizados pela empresa;

- portanto, apenas a divergência relativa à *“validade do acordo de PLR, muito embora a assinatura pelo sindicato tenha se dado após a distribuição dos lucros”* não se mostra suficiente para alterar o resultado do julgamento, razão pela qual é infrutífera a análise do presente recurso;

- nesse contexto, o Recurso Especial da Contribuinte mostra-se manifestamente inadmissível, pelo que a Fazenda Nacional pede a negativa de seguimento do recurso interposto;

- com respaldo no princípio da eventualidade, cumpre tecer considerações sobre o mérito da demanda;

- a Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 11: *“Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título,*

serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”;

- em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212, de 1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, encerra a definição legal de salário-de-contribuição nos seguintes termos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades, ressalvado o disposto no artigo 9º e respeitados os limites dos §§ 3º, 4º e 5º deste artigo.”

- assim, o salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluírem o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser extirpada da base de cálculo da contribuição;

- pelo artigo 7º, inciso XI da CF, *“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**”;*

- consoante reconheceu o próprio STF, esse artigo consubstancia uma regra de eficácia limitada, carecendo de lei para sua total eficácia, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregados, mesmo que denominada participação nos lucros e resultados (RE nº 393.764-Agr);

- a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, por sua vez, traçou os contornos jurídicos do direito social ora em debate, vindo a sofrer, ao longo do tempo, em suas reedições e renumerações, uma série de modificações legislativas, até a sua definitiva conversão na Lei nº 10.101, de 2000, *in verbis*:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000

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

*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: (grifos nossos)***

*I comissão escolhida pelas partes, **integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;** (grifos nossos)*

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.” (grifos nossos)

- portanto, depreende-se das normas supracitadas, máxime do inciso I e §2º do art. 2º, que a lei regulamentadora exige a participação efetiva da entidade, por meio de um representante indicado pela categoria dos empregados, na negociação;

- as formalidades acima mencionadas não se configuram faculdades na negociação, mas, sim, normas cogentes, por imposição legal para validade do benefício do instituto da participação nos lucros e resultados;

- e no caso dos autos, não restou demonstrada a participação efetiva da categoria profissional respectiva no acordo, cuja assinatura foi aposta tão somente após os respectivos pagamentos;

- a assinatura feita a destempo tentou convalidar um documento realizado em total descompasso com o intuito da legislação que rege a participação nos lucros e resultados, ensejando a conclusão de que a contribuinte não pode se valer do benefício legal atinente à incidência de contribuições previdenciárias.

Ao Final, a Fazenda Nacional requer seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte e, caso conhecido, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade. A matéria objeto do apelo diz respeito a **data limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo relativo a PLR - Participação nos Lucros e Resultados.**

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional alega que o apelo não pode ser conhecido, uma vez que a divergência somente foi demonstrada em relação à data de assinatura do acordo, porém o não provimento do Recurso Voluntário, nesta parte, teria sido ancorado em mais um motivo, qual seja, a ausência de regras claras e objetivas.

A despeito de tal alegação, a leitura completa do voto vencedor permite concluir que o único óbice à regularidade na implementação da PLR - Participação nos Lucros e Resultados ora analisada, apontado pelo Redator, diz respeito à data de assinatura do respectivo acordo. Com efeito, após expor longo arrazoado acerca da matéria, o Relator assim arremata (fls. 20 do acórdão):

"A par das digressões jurídicas genéricas já apresentadas, passamos a analisar o caso concreto.

A fiscalização apontou que os pagamentos a título de PLR foram feitos antes do prazo que consideramos necessário para tanto, conforme anotado acima, logo a regulamentação para pagamento da PLR não foi seguida, o que induz à inclusão de tais pagamentos na base de cálculo da contribuição."

Assim, embora abordando diversos aspectos acerca do tema, ao tratar do caso concreto o Relator, em poucas linhas, resumiu sua razão de decidir: os pagamentos a título de PLR foram feitos antes do prazo que considera necessário para tanto, sem qualquer alusão a eventual falta de clareza ou de objetividade das regras.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e passo a analisar-lhe o mérito.

A Constituição Federal assim 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;**" (grifei)*

Destarte, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

"Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que a discussão ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberão o quanto terão de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

No presente caso, conforme o Relatório Fiscal, os pagamentos referentes aos anos-base de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, não foram objeto de negociação prévia entre a comissão e a empresa, já que os respectivos acordos somente foram assinados após decorrido todo o período-base (fls. 130 a 200). Assim, obviamente que no momento em que os pagamentos de PLR foram efetuados, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados.

Ressalvado o entendimento desta Conselheira, no sentido de que o acordo tem de ser firmado previamente ao exercício ao qual se refere, no acórdão recorrido esse prazo foi flexibilizado, conforme se depreende do trecho a seguir:

"Exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR, o que impediria que o acesso dos trabalhadores a uma direito social previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal.

"Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados."

Assim, tratando-se de Recurso Especial da Contribuinte, não caberia a este Colegiado restringir o prazo concedido pelo Redator do voto vencedor do acórdão recorrido, o que configuraria *reformatio in pejus*. Entretanto, nem mesmo os prazos elásticos do acórdão recorrido - último dia do semestre anterior ao encerramento do período, ou último dia do

trimestre anterior ao encerramento do período - socorreriam a Contribuinte, já que, no presente caso, repita-se que os acordos somente foram assinados após o encerramento do exercício.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, este é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Trata o apelo de **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime**, pacificou o entendimento de que, na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, é necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o parágrafo anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA, somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP, não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que, na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem

correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

▪ Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

▪ *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprido ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Nesse passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e

os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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.

Assim, seguindo a jurisprudência do CARF, dou provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para rever a aplicação da retroatividade da multa, conforme a seguir.

Em face ao exposto, conheço dos Recursos Especiais interpostos e, no mérito, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e dou provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Declaração de Voto

Conselheiro Fábio Piovesan Bozza

Não obstante o judicioso voto da conselheira relatora, peço vênias para apresentar breves considerações sobre a aplicação da retroatividade benigna às multas por descumprimento de obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV e § 5º, todas Lei nº 8.212/91), lançadas anteriormente à vigência da Lei nº 11.941/2009.

Multa e Retroatividade Benigna

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

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

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

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

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

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

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

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

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

penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

A redução da penalidade, em função da retroatividade benigna, terá lugar somente se o valor resultante da aplicação do critério (i) for superior ao resultado da aplicação do critério (ii). Nesse caso, a multa lançada deverá ser reduzida ao patamar do valor encontrado pelo critério (ii).

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

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

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

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

A minha leitura sobre o entendimento preconizado pelo acórdão nº 9202-003.795 foi o de que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I – à capitulação legal do fato;

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

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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

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

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

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

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

Sobre o tema, há essencialmente duas linhas de interpretação.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei

Processo nº 14485.001008/2007-87
Acórdão n.º **9202-005.254**

CSRF-T2
Fl. 665

nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

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

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza